

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

La culpabilidad en los ilícitos tributarios

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Joaquín del Pozo López

DIRECTOR:

César Albiñanc

Madrid, 2015

MEMORIA DOCTORAL SOBRE:

La Culpabilidad en los Ilícitos Tributarios

TOMO I



BIBLIOTECA
DE DERECHO

U N I V E R S I D A D C O M P L U T E N S E

F A C U L T A D D E D E R E C H O

Memoria doctoral sobre:

"LA CULPABILIDAD EN LOS ILICITOS TRIBUTARIOS"

I N T R O D U C C I O N

El tema de la culpabilidad en los ilícitos tributarios que va a ser objeto de esta tesis exige una explicación previa sobre las razones tenidas en cuenta en su elección, así como los fines y objetivos que en ella se pretenden alcanzar.

Se ha optado por dicho tema respondiendo al deseo de tratar una materia que la doctrina no hubiera estudiado en profundidad, o que presentase aspectos susceptibles de meditación desde un punto de vista diferente, circunstancia que concurre en el mismo pues no siempre se han analizado las múltiples cuestiones que presenta la culpabilidad en los ilícitos tributarios. Asimismo, otra razón que se ha valorado es la actualidad que ofrece el contenido del trabajo ya que en esta memoria se quieren reflejar problemas del momento relativos a nuestro ordenamiento jurídico consecuencia tanto de la aprobación del texto constitucional, que ha incidido en textos legales básicos penales y tributarios, como del proceso de reforma fiscal aún no culminado. Todo ello permite hacer algunas consideraciones del máximo interés acerca de los ilícitos que puedan cometerse en relación con la materia tributaria.

Con estas ideas sobre los motivos que justifican la elección del tema, pasamos a referirnos brevemente, a los fines y objetivos perseguidos en este trabajo. La tesis tiene un afán constructivo al realizar una crítica de las normas vigentes, e indicar sugerencias que puedan ser

válidas, en su día, tanto en el plano legislativo como en el de su aplicación a la realidad. Para ello se pretende exponer de forma sistemática la teoría general de la culpabilidad, destacando sus principios inspiradores, y las normas fundamentales que hacen referencia a la misma. De su comparación mutua podrá deducirse cuanto de positivo se contenga en ellas observando, en su caso, posibles insuficiencias o desfases. En otras ocasiones, sin embargo, habrá que limitarse a formular un interrogante sobre si las conclusiones que se deducen de la doctrina pueden por su alcance y naturaleza tener validez, o no, en el derecho positivo. En todo caso, inspirados en el afán constructivo a que se ha hecho referencia, se pretende deducir lo que debe evitarse en la aplicación de las normas, así como lo que contribuye a su perfeccionamiento por una mejor ponderación e interpretación de los principios generales.

Aunque parezca innecesario decirlo no queremos dejar de precisar que nuestros propósitos necesariamente se ven afectados por diversas limitaciones, unas de orden lógico como consecuencia de nuestro deseo de exponer una visión global de los ilícitos en materia tributaria de acuerdo con los principios que responden a su propia naturaleza, y otras de orden sistemático, en función del ámbito en el que pretendemos efectuar nuestro análisis y estudio de acuerdo con las ideas que a continuación se indican.

Nuestro deseo es centrar el tema en relación con el Derecho positivo estatal español hoy vigente o que presumiblemente lo estará en breve plazo. Sus precedentes solo se citarán en cuanto sea necesario para el desarrollo lógico-

co del análisis que pretendemos llevar a cabo. En base a -- este planteamiento se tiene principalmente en cuenta a la - doctrina española quedando fuera de nuestro objetivo el de- recho comparado.

Otra precisión conviene hacer en esta introduc--- ción. Creemos oportuno exponer el tema elegido de tal mane- ra que pueda predicarse del mismo la nota de la generalidad. Por ello se comentarán normas vigentes y proyectos de alcan- ce general, o se destacarán aquellos supuestos que, si bien formalmente son especiales, tienen por su contenido igual - interés. De aquí que no deba causar extrañeza el hecho de - no entrar en el examen de normas reguladoras de tributos - que no reúnen la característica indicada.

Figura asimismo entre nuestros propósitos enmar-- car el tema dentro del proceso de reforma a que se ha hecho referencia. Por ello su estudio tendrá en cuenta la posible modificación de la legislación penal y su incidencia en el delito fiscal o delitos contra la Hacienda Pública, dedicán- dose especial atención a la reforma tributaria, tanto mate- rial como formal, del sistema estatal. Conscientemente por lo tanto excluimos de nuestro examen normas que estando vi- gentes no han tenido su origen en el proceso de reforma, aun- que excepcionalmente pueden citarse algunas de ellas.

Con este planteamiento, y en aras de profundizar= más en el tema de esta memoria, han de quedar fuera de nues- tra consideración materias de indudable interés, como suce- de con el régimen sancionador de las Haciendas no generales,

en concreto de las Haciendas Locales, de antigua tradición y alcance entre nosotros, y de la Hacienda autonómica, que por su importancia merecerían por sí solas un trabajo independiente que contemplase su variada y especial problemática.

Igual propósito nos anima en relación con las infracciones de contrabando. En efecto, sin entrar en la discusión doctrinal sobre su naturaleza, optamos expresamente por dejarlas fuera de nuestro estudio. Primero, porque sin perjuicio de la referencia que la Ley General Tributaria - hace a las mismas, no se puede desconocer "la especialidad de la materia" puesta de manifiesto por la generalidad de la doctrina y que reconoce el mismo texto legal, lo que justificaría proceder a su análisis en trabajo separado, y segundo, porque entendemos que dicha opción es coherente con nuestro objetivo de limitarnos al ámbito de la reforma tributaria estatal.

Hagamos una breve referencia a la estructura de la tesis. La primera parte contiene dos capítulos en relación con el Derecho Penal y el Derecho Administrativo, en los que se trata de centrar el tema de la culpabilidad en base a los principios propios de las dos ramas del Derecho citadas. Por ello no teniendo un afán exhaustivo en la exposición, se quiere dejar constancia de que no es nuestro deseo recoger toda la doctrina elaborada, sino solamente - apuntar aquellas ideas que consideramos necesario tener en cuenta en los capítulos que les siguen. La segunda parte - se dedica al ilícito tributario y sus elementos constitutivos, centrándose en especial en el estudio de la culpabili

dad en la doctrina, en el derecho positivo y en la jurisprudencia. Después de un examen particular de la imputabilidad y las formas de la culpabilidad, se intenta llevar a cabo el análisis, estudio y comentario de varios de los problemas que presenta la culpabilidad en relación con los sujetos de los ilícitos tributarios y en la aplicación de -- los tributos. A continuación se examinan las consecuencias jurídicas de los ilícitos tributarios desde la perspectiva de la culpabilidad. La tesis se cierra con las conclusio--nes que se formulan en apartado independiente.

Finalmente, una aclaración que quiere justificar los apéndices introducidos a algún capítulo. Terminada la redacción de la tesis apareció publicado en el Boletín de las Cortes Generales de 2 de noviembre de 1.981 el Proyecto de Ley sancionadora de las infracciones tributarias. Con el fin de tenerlo presente, pero estando pendiente de pa--sar todo el proceso parlamentario de enmiendas, discusión= y aprobación, se ha considerado adecuado incorporar su contenido mediante breves notas en unos casos, y redactando - apéndices a algunos capítulos si la importancia del tema o su extensión lo hacían aconsejable. En ellos se ha proce--dido a contrastar el contenido de la memoria con el proyecto, exponiendo lo que éste recoge de las críticas o conclusiones que figuran en aquélla, destacando también las novedades que incorpora o las lagunas no cubiertas, para terminar formulando un juicio crítico del mismo. Con ello se ha querido no desconocer el intento de modificar las normas - vigentes que encierra el proyecto si bien dándole el valor y significado que en estos momentos reviste.

A B R E V I A T U R A S

Civitas R.E.D.F.	Civitas Revista Española de Derecho=Financiero.
C.T.	Crónica Tributaria.
E.I.F.T.	Escuela de Inspección Financiera y -Tributaria.
H.P.E.	Hacienda Pública Española.
I.E.F.	Instituto de Estudios Fiscales.
M.A.E.D.F.	Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero.
R.D.F.H.P.	Revista de Derecho Financiero y Ha--cienda Pública.
Semanas E.D.F.	Semanas de Estudio de Derecho Finan--ciero.

P R I M E R A P A R T E

C A P I T U L O P R I M E R O

TEORIA GENERAL DEL DELITO

Y DE LA CULPABILIDAD

1. Concepto del delito.
2. Caracteres del delito.
3. Teoría de la culpabilidad.
 - 3.1. Terminología.
 - 3.2. La imputabilidad.
 - 3.3. Concepto y formas de la culpabilidad.
 - 3.4. El dolo.
 - 3.5. La culpa.

1. Concepto del delito.

Cuando el sujeto de derecho -nos dice el profesor Legaz Lacambra- desde una situación jurídica cualquiera, se comporta de un modo contrario o extraño a la misma y este comportamiento le acarrea una consecuencia desfavorable, se dice que ha realizado una conducta contraria a Derecho, una acción antijurídica (1). Como consecuencias desfavorables - que ocasiona tal conducta se encuentran, entre otras, la obligación de indemnizar y la imposición de una pena. Precisa el autor mencionado que a las acciones que llevan aparejadas tales consecuencias jurídicas, ya aisladas, ya conjuntamente, se les llama "delitos".

Entendemos que es necesario para nuestra exposición profundizar en el concepto del delito como punto de partida, tanto desde las opiniones doctrinales como desde el derecho positivo. Dicho concepto nos obligará a estudiar los caracteres del delito en un momento posterior, dedicando mayor atención a la culpabilidad por razones que no son necesario aducir en estos momentos.

Conviene, de entrada, hacer una puntualización a fin de que pueda ser valorado con acierto cuanto a continuación se escribe. Nuestro propósito, al redactar este capítulo titulado "Teoría general del delito y de la culpabilidad", no es, ni puede serlo, una exposición omnicomprendensiva, animada de un deseo de llegar hasta el fondo en un tema en el que los especialistas en la materia se han dedicado por entero. Tampoco pretendemos construir, o elaborar, una nueva=

teoría en torno a la figura clásica del delito, así como de la culpabilidad. ¿Cuál es entonces el propósito que se persigue?. Pensamos que no pueden examinarse los temas propios de capítulos posteriores sin conocer la teoría general del delito. Diríamos, con otras palabras, que debe tenerse como norte la doctrina penal de forma que sirva primero como punto de referencia, y segundo de contraste de pareceres o de las soluciones seguidas por el derecho positivo. Sin más preámbulos volvamos de nuevo a nuestro tema haciéndonos la misma pregunta que tantos otros se hicieron con anterioridad: ¿qué es el delito?.

Si repasamos las obras de penalistas conocidos observamos que la terminología es varia. Así se utilizan los términos de hecho penal o hecho punible, crimen, delito, infracción,... etc. La palabra crimen se usa por las legislaciones germánicas, mientras que la primera indicada corresponde a países sudamericanos. Delito es el término generalmente admitido entre nosotros por la doctrina, siendo asimismo usada por el Código penal. Hay que hacer notar que el Proyecto de Ley Orgánica del Código penal (2) utiliza la expresión "infracción penal" en la denominación del Título primero del Libro primero (3) si bien el capítulo con el que aquél empieza aparece bajo la rúbrica "de los delitos y faltas".

Algunos autores han intentado darnos un concepto del delito que fuese aplicable con generalidad. Se ha destacado así que el delito es la infracción de un deber (4), o más en concreto, poniéndolo en relación con los deberes jurídicos se conecta con la violación de un deber jurídico que lleva aparejada la imposición de una pena. Estos intentos -

doctrinales adolecen de una limitación fácilmente apreciable. El concepto del delito deb  tener en cuenta la realidad social en la que se produce, y que trata de ser protegida mediante la tipificación y sancion de dichas figuras delictivas. La Ley penal debe valorar la realidad social lesionada por determinadas conductas que demandan una reacción del ordenamiento jurídico.

A pesar de la importancia que tiene dicha realidad social, ello no es motivo suficiente para construir la definición del delito destacando de forma prioritaria los aspectos sociológicos que todo delito lleva consigo (5). Por ello, sin detenernos en las mismas, avanzamos en la delimitación conceptual del delito en sentido estrictamente jurídico. Como tantas veces ocurre, este enfoque presenta dos variantes: la formal y la material, segun se destaque la nota del delito como infracción de una norma, o se profundice en aspectos sustanciales, es decir en el contenido del delito. En el aspecto formal el delito est  en función de la Ley, llegándose incluso a afirmar que la idea y la ncci n del delito traen su origen de la Ley. Así, se dice que en su aspecto formal el delito puede definirse como la acción prohibida por la Ley bajo la amenaza de una pena, o como la conducta humana descrita en la Ley para la que se establece una pena (6). De estas definiciones se deduce que la imposición de una pena es su nota más relevante.

La doctrina da un paso más y superando el concepto formal procede a elaborar una definición técnico-jurídica del delito. El mérito de empezar a profundizar en esta teoría fué de la doctrina alemana a principios de siglo. Es interesante seguir la evolución de la misma en sus tres auto-

res más representativos. Ernesto Beling definía el delito - diciendo que es una acción típica, contraria al Derecho, culpable, sancionada con una pena adecuada y suficiente a las condiciones objetivas de la penalidad. Lo más importante de esta definición -que supuso el comienzo de un largo camino- de la dogmática penal-, es afirmar la tipicidad como nota - característica de la acción, dotándola como dice Puig Peña de un relieve que no existe en las restantes definiciones - (7). Interpreta Del Rosal la afirmación de que la acción es típica, en el sentido de que ha de ser una acción humana espontánea, motivada, y encajable en una determinada figura - de delito (8). Junto a la tipicidad puede observarse la definición de Beling que incluye las condiciones objetivas de punibilidad como circunstancias que deben concurrir antes - de la imposición de la pena.

Sobre el concepto de Beling trabajó Mayer recogiendo las críticas hechas a aquél. Nos define este autor el delito como acontecimiento típico, antijurídico e imputable . Estamos ante una definición que concreta la más extensa de aquél autor, pero lo hace destacándose en ella dos notas. - De un lado lo característico de la definición, y todavía mejor de la exposición de Mayer está en que los elementos del delito aparecen concatenados entre sí, de tal manera que - unos son función de los otros. Por ello, se ha dicho, que - concibe la tipicidad, no como un elemento totalmente independiente de la antijuridicidad, sino algo así como una característica indiciaria con respecto al conocimiento de ésta (9). La otra nota que nos interesa resaltar se refiere a la culpabilidad. A diferencia de la primera definición ex-puesta no se dice que el delito sea una acción culpable. Sin embargo la palabra imputable es sinónimo de culpabilidad(10).

El tercer autor a que hacíamos referencia es Mezger, quién sintetiza la esencia del delito al decirnos que es una acción típicamente antijurídica y culpable. Aparece de forma expresa la referencia a la culpabilidad, entendiendo por tal la expresión jurídicamente desaprobada de la personalidad del agente.

La importancia que tienen los autores citados, así como aquéllos que les han seguido, es que han contribuido a la moderna construcción de la teoría del delito, y por lo tanto de la culpabilidad. Su influencia en los tratadistas de Derecho penal español es notable. Así para Cuello Calón la noción sustancial del delito resulta de la reunión de los siguientes elementos: acción antijurídica y culpable, a la que está señalada una pena (11). Por su parte Rodríguez Devesa entiende el delito como una acción típicamente antijurídica y culpable, a la que está señalada una pena (12). Del Rosal teniendo en cuenta el derecho positivo español matiza la definición de Mezger incluyendo la omisión, como manifestación negativa de la conducta, e incorpora la punibilidad. Así nos dice que es una acción u omisión típicamente antijurídica, culpable y punible (13). En ediciones más recientes de su obra la referencia a la acción u omisión, la sustituye por la expresión acción humana de un determinado autor, manteniendo los restantes caracteres.

A pesar de no haber tenido especial influencia entre nosotros conviene indicar que en las definiciones de la denominada concepción finalista, que parten de unos presupuestos teóricos distintos a los indicados, la culpabilidad no pueda ser adecuadamente tenida en cuenta (14).

¿Qué concepto nos dá el derecho español del delito?. Dice el Art. 1º de nuestro Código que "son delitos o -

faltas las acciones y omisiones voluntarias penadas por la Ley". Antes de analizar esta definición legal conviene tener presente también la contenida en el Proyecto de Ley orgánica enviado a las Cortes, en su art. 17: "son delitos o faltas las acciones y omisiones dolosas o culposas penadas por la Ley".

Comparando ambos textos se observa que el término voluntarias han sido sustituido por "dolosas o culposas". - Creemos de interés, por ello, hacer un breve resumen de la interpretación dada por los penalistas a la palabra suprimida en cuanto que la Ley General Tributaria en su Art. 77 la utiliza al definir las infracciones tributarias.

La doctrina ha venido entendiendo, que el término "voluntarias" venia a incorporar a la definición legal el elemento subjetivo del delito, o sea la culpabilidad. Sin embargo el alcance dado al mismo varia de unos autores a otros, siendo fundamentalmente dos las opiniones expresadas. De un lado, aquellos autores que entienden que el art. 1º del Código sólo define los delitos dolosos, al considerar que voluntarias significa acciones intencionales, en cuanto que la voluntad se encamina al resultado. Según Rodríguez Devesa la palabra voluntarias hay que ponerla en relación con las acciones u omisiones penadas por la Ley, se quiere lo que esta prohibido, y esa voluntad es lo que se conoce con el nombre de dolo (15). De esta postura se deduce que habrá que acudir a otros arts. del Código para encontrar una definición de los delitos culposos, fundamentalmente el art. 565.

La postura contraria equipara voluntarias a actos emanados de la voluntad del hombre, o si se prefiere de la voluntad del agente. Diríamos que se sigue una interpretación literal tomando solamente razón de que una acción es voluntaria sí aquél de quién procede ha actuado libremente, sin coacción. Consecuente con ello se entiende que en la definición del art. 1º se incluyen tanto las infracciones dolosas, como las culposas. No hay necesidad de buscar otros artículos en el texto del Código, ya que el primero de ellos comprende unas y otras.

Podría pensarse que esta segunda postura ha sido confirmada en el Proyecto de Ley orgánica del Código penal= pues, como ya se ha indicado, introduce una referencia expresa en las acciones y omisiones "dolosas o culposas". No podemos entender que una norma que se propone modificar, o más aún sustituir, a otra anterior pueda ser tomada como interpretación auténtica de la que se piensa derogar. Pero en nuestro caso, no se puede ignorar, que supone una toma de postura en una interpretación polémica, y que al mismo tiempo con ello se recogen los fallos jurisprudenciales dictados en línea con aquélla.

Se refuerza lo que acabamos de decir, si pensamos que a pesar de esa doble referencia -a las acciones y omisiones dolosas o culposas- ello no supone que toda conducta tipificada en el Proyecto será, caso de ser aprobado en su día, castigada tanto medie dolo como si solo aprecia culpa. El mismo texto aclara por ello, a continuación, en su art.-18 que "las acciones y omisiones culposas sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley", con lo que se pone de manifiesto que en principio siempre habrá que pensar que

sólo resultarán penadas las conductas dolosas, salvo que se haga declaración en contrario.

Para una adecuada interpretación del art. 17 conviene tener a la vista el art. 21 que dispone: " sí el hecho se cometiere por mero accidente, sin dolo ni culpa del sujeto, se reputará fortuito y no será reprochable a su autor", lo que destaca la importancia que tiene cualquiera de las dos formas de la culpabilidad dentro de una teoría general de la infracción penal, según la terminología empleada en el proyecto.

Volviendo a nuestro Código vigente creemos de interés recoger una interpretación doctrinal del término voluntarias que pretende separarse de las antes resumidas. Nos referimos a la del profesor Córdoba Roda quién después de oponerse a dichas posturas afirma que la voluntariedad debe interpretarse, no como querer del resultado, sino como voluntad referida -opuesta- a la norma, ya a la prohibitiva del hecho típico (en las conductas dolosas), ya a la del deber de cuidado (en las culposas). Y añade que la voluntad referida al hecho típico aparece en la Ley con el nombre de "intención" o "propósito", y que la "malicia" equivale a la voluntad del resultado a conciencia de su contrariedad al Derecho (16).

Debe completarse cuanto se lleva dicho recogiendo el párrafo segundo del art. 1º del Código penal, ya que el término voluntarias que en él se emplea debería tener idéntico significado que en la definición que ya se ha comentado. Asimismo tiene interés hacer referencia a la presunción contenida en el Código, no solo porque la Ley General Tributaria contiene otra en parecidos términos, sino porque el Proyecto de Ley orgánica la suprime.

Dice el art. 1º que "las acciones y omisiones penadas por la Ley se reputan siempre voluntarias, a no ser - que conste lo contrario". La doctrina ha intentado interpretar esta presunción centrándose en el término voluntarias, - tratando de averiguar cuál ha sido la intención del legislador y la función que cumple en conexión con el párrafo anterior del mismo artículo. Al igual que ocurría con la definición del delito del art. 1º, las posturas se presentan contrapuestas, según la mayor o menor generalidad que se de a - la palabra voluntarias. Así Quintano Ripolles, en postura - acorde con su interpretación de dicha definición, nos dice= que la presunción iuris tantum viene a corroborar la tesis= de que la voluntariedad genérica, esencial para la existencia de responsabilidad criminal, no debe ser asimilada sin= más a la voluntariedad específica dolosa de "malicia". Lo - que en su opinión se presume siempre es "la voluntad, es decir, la libertad de volición" (17). En el mismo grupo que - el citado profesor, se han de incluir aquellos otros que son de la opinión de que esta presunción se aplica tanto con referencia a los delitos dolosos como a los culposos. Citemos a Díaz Palos quien señala que la nota común a los delitos - dolosos y culposos es la voluntariedad de la acción u omisión, cuya diferencia está en la malicia de los primeros y en la imprudencia de los segundos (18). Los autores que no comparten esta tesis se centran principalmente en criticarla por considerar que si el dolo y culpa responden a una estructura diversa, difícilmente puede serles aplicable una - misma presunción (19). Se observa sin embargo que esta crítica pone, a nuestro juicio, de manifiesto que los autores citados más arriba no siguen un razonamiento absurdo, aunque no deje de ser discutible, ya que su punto de partida - es precisamente la nota común que ofrecen el dolo y la culpa (20).

La postura más restrictiva que la anterior, a la hora de interpretar la presunción del art. 1º, es la que -- entiende que la misma supone una presunción de dolo (21). -- Se defiende así que de la presunción legal de voluntariedad, queda excluída la culpa y se limita solamente a conductas -- en la que se den las características del dolo.

Rodríguez Mourullo trata de buscar una explica-- ción lógica que al mismo tiempo permita ampliar la aplica-- ción de la presunción en base a un elemento común del dolo y la culpa, distinto a la acción. En línea con la postura -- de Córdoba Roda antes citada -- la voluntad en el delito no -- se refiere al resultado, sino que hay que referirla a la -- norma, -- afirma que la presunción debería entrar en juego só lo una vez que se hubiese demostrado que el sujeto realizó= voluntariamente el hecho. De este modo --añade--, la libertad y voluntariedad del hecho penado por la Ley se dejan al mar gen de la presunción y, ésta se contrae únicamente a la ma- licia, que implica conciencia de la antijuridicidad (22). En su opinión por tanto, lo que se presume es que en la acción u omisión el sujeto conocía la norma, por lo tanto su obli- gación, y consecuentemente se opuso voluntariamente a ella.

Nuestro Tribunal Supremo no parece seguir una línea unívoca en este tema, de tal suerte que cada autor ha podi- do encontrar fallos suficientes en que fundamentar su postu^{ra} (23).

Son pocas las alabanzas que la doctrina dirige ha^{cia} la presunción comentada. Las que se hacen traen su cau- sa de creer que sirve con claridad a su postura previamente adoptada. La mayoría de los autores consideran la presunción

como superflua e innecesaria, en especial quiénes critican que tenga aplicación al dolo y a la culpa. Otros piensan - que, por la propia esencia del dolo como forma de la culpabilidad, no debería operar ningún tipo de presunciones. Por ello, en general, puede decirse que se manifiestan contrarios a mantener el párrafo segundo del art. 1º, postura que parece ha sido seguida por los redactores del Proyecto de Ley orgánica antes citado.

La supresión que indicamos, caso de prosperar, va a tener especial trascendencia, si partimos del alcance que dicha presunción tiene en el Código. Así, tanto la doctrina, como el Tribunal Supremo, han venido entendiendo que como consecuencia de la misma el procesado era quién debía destruir la presunción, demostrando que su acción u omisión no había sido "voluntaria", cualquiera que sea el significado que se le diera a dicho término, dándose en consecuencia una auténtica inversión de la carga de la prueba. De aquí se deduce que tal inversión no se dará desde el momento en que la presunción desaparezca, con el efecto inmediato de necesitar probarse todos los hechos fácticos concurrentes en el ilícito penal, junto con los subjetivos de tal manera que la culpabilidad quede plenamente acreditada.

2. Caracteres del delito.

Una de las grandes aportaciones realizadas por la técnica jurídico-penal ha sido el análisis de los caracteres del delito. Análisis que, sin embargo, ha sido objeto de críticas doctrinales, aunque no muy numerosas, entendiendo

do que se desciende a la formulación de distinciones innecesarias, y al mismo tiempo, lo que se considera más rechazable todavía, desconectadas de la realidad. Frente a ello, en general se valora que ha sido precisamente esta doctrina de los caracteres del delito la que ha permitido avanzar, y perfeccionarse, a la ciencia jurídico-penal. La importancia, y el interés que despierta esta doctrina, radica que en ella se integran lo que Del Rosal ha calificado el repertorio de los presupuestos de la punibilidad, los cuáles según Beling se representan jurídicamente como un sistema ramificado de circunstancias (24), no siempre coincidentes e incluso, en ocasiones, con un significado heterogéneo que es preciso tratar de armonizar.

Si repasamos las definiciones más arriba expuestas, se observa que en ellas aparecen los caracteres más esenciales del delito, describiéndolos exhaustivamente en unos casos, o suprimiendo alguno de ellos por entenderse que ya estaba recogido implícitamente en otro distinto. Sin que suponga optar ahora por una postura doctrinal, sino a efectos simplemente descriptivos, se señalan entre dichos caracteres la acción, la antijuridicidad y la culpabilidad, añadiéndose también la tipicidad o la punibilidad según los autores. Así, de acuerdo con el esquema señalado por Class, en los caracteres del delito se han seguido tres criterios distintos: separación, indicio o identificación. Para unos la tipicidad y la antijuridicidad están plenamente separadas; para otros la tipicidad es indiciaria de la antijuridicidad, y no falta quién apoya que un acontecimiento típico es a la vez antijurídico, por lo que se dá una completa identificación entre lo típico y lo antijurídico (25).

Por su originalidad en el enfoque del tema de los caracteres del delito creemos de interés recoger la clasificación que hace Carnelutti. Señala como elementos subjetivos la capacidad y la legitimación penal, y como objetivos, la forma, la voluntad y la causa. A cada elemento corresponden los siguientes requisitos: capacidad, legitimación, forma prohibida, voluntad culpable y causa ilícita. Además de esta clasificación, señala otras dos: requisitos constitutivos, impeditivos y modificativos; y requisitos típicos y atípicos(26). Su terminología también es diferente ya que prefiere el término injuria al de antijuridicidad, o el de desobediencia al de culpabilidad.

Entre nosotros, al optar por una clasificación, Rodríguez Devesa distingue, dentro de los caracteres esenciales, los caracteres positivos -necesarios para que pueda existir una responsabilidad criminal-, de los negativos. Entre los primeros incluye la acción, la antijuridicidad tipificada y la culpabilidad. Como negativos estudia las causas que suponen la exclusión de responsabilidad.

Puig Peña en base a la definición legal señala -- los tres siguientes elementos: elemento material, acciones u omisiones; elemento moral, la voluntariedad de las acciones; y elemento legal, las acciones u omisiones han de estar penadas por la Ley. Con igual apoyo, Del Rosal separa como caracteres la acción, en su doble aspecto positivo y negativo; el elemento objetivo, consistente en que la acción ha de ser típicamente antijurídica; la culpabilidad o elemento subjetivo, y la punibilidad.

Expuestas estas clasificaciones doctrinales renunciamos a una mayor profundización sobre el concepto o el contenido, sumamente interesante por otra parte, de cada uno de dichos caracteres, excepción hecha de la culpabilidad a fin de no salirnos de los límites que el propio enunciado de este trabajo nos señala.

3. Teoría de la culpabilidad.

3.1. Terminología.

Dentro de la teoría de los caracteres del delito, ocupa un lugar destacado la culpabilidad, en base a la función que cumple en la aplicación de la norma jurídico-penal, y por lo que supone con relación a la valoración de la persona misma. Partiendo de que existe una conducta, positiva o negativa, que es contraria a una norma en la que aparece reflejada, se tiene que tratar de conocer si el autor de la acción o de la omisión es culpable de dicha violación.

En la literatura jurídica se utilizan distintos vocablos que es preciso delimitar entre sí: responsabilidad, imputabilidad, culpabilidad, reprochabilidad. No puede aceptarse que los mismos sean equivalentes, sino que más bien al contrario ofrecen distintos significados. Es por ello necesario hacer una primera aproximación a los mismos, sin perjuicio de ulteriores decisiones. Así con tal finalidad se dice que "se imputa, se atribuye un hecho a un individuo, para hacerle sufrir las consecuencias, esto es, para hacerle responsable de él, puesto que de tal hecho es culpable". (27).

Se nos ofrece así la imputabilidad como un presupuesto de la culpabilidad, aunque un sector doctrinal lo califique como elemento integrante de ella. En todo caso, conviene efectuar una separación lógica entre ambos términos - de los que nos ocuparemos más ampliamente.

La responsabilidad es una consecuencia de la presencia, en un sujeto en concreto, del conjunto de circunstancias necesarias para décir que siendo imputable, puede - ser considerado culpable de su comportamiento antijurídico. La responsabilidad, dice Jimenez de Asua, recae sobre todo el delito y está fuera de él, puesto que es consecuencia suya. Entiende este autor la responsabilidad penal como la - consecuencia de la causalidad material del resultado de la injusticia del acto (noción valorativa-objetiva), del reproche de culpabilidad (noción normativa y subjetiva) y de la punibilidad de la acción u omisión típicamente descrita en la Ley (28).

Tampoco puede identificarse culpabilidad y reprochabilidad, pues una conducta es reprochable porque es culpable, precisando Rodríguez Devesa, que la reprochabilidad= es consecuencia de la culpabilidad, no la culpabilidad misma (29).

No todos los autores colocan la responsabilidad - al final. Así parece deducirse de las definiciones que nos= dá Puig Peña quién, partiendo del concepto de imputabilidad, nos dice que la responsabilidad es el deber jurídico que incumbe al individuo imputable de dar cuenta del hecho realizado, para terminar, más adelante, con la definición de culpabilidad concretando que ésta es la declaración de que un individuo, responsable de sus actos, debe merecer una san--ción (30).

3.2. La imputabilidad.

En íntima conexión con la culpabilidad se nos -- presenta la imputabilidad, concepto que se predica del sujeto del ilícito penal con el fin de tratar de llegar a determinar si en él se dan, o no, los requisitos necesarios= para que se le pueda considerar culpable del mismo.

Su fundamento no es otro que la posibilidad de -- que dicho sujeto pueda actuar libremente. Es decir, solo -- partiendo de que el sujeto es libre se puede pensar que es= imputable. Nos dice Del Rosal que resulta de suyo incontrovertible que el supuesto informativo de la imputabilidad no es otro sino la libertad, condición que otorga al ser humano su excelsa categoría de ser racional y que lo eleva al -- alto rango de ser responsable (31). Precisa Rodríguez Devesa que siendo la imputabilidad la capacidad de actuar cul-- pablemente, esa capacidad se reconoce a todo hombre por el hecho de que es un ser inteligente y libre (32). Es por ello que puede conocer el alcance de sus actos y la oposición al ordenamiento jurídico, de manera que, libremente, decide actuar de acuerdo con él, o en oposición al mismo.

En base a estas circunstancias concurrentes en el sujeto se puede deducir posteriormente su responsabilidad, -- ya que el acto que ha realizado, o la conducta que ha omitido, le pertenecen. Al mismo tiempo es el hecho de que pudo= seguir o no esa conducta, lo que justifica que se le atribuyan las consecuencias desfavorables legalmente previstas. -- Por ello, es acertada la opinión de Puig Peña para quien el término imputabilidad es una expresión jurídica que denota= una propiedad o condición del hombre, en virtud de la cual pueden serle atribuídos los actos que realiza y las conse-- cuencias naturales de los mismos como a su causa formal, eficiente y libre (33).

Profundizando en dicho concepto jurídico la doctrina ve en la imputabilidad el conjunto de circunstancias que permiten discriminar entre el bien y el mal, lo lícito y lo ilícito. Del Rosal se cuenta entre los que así piensan, ya que asume como válida la siguiente definición: "conjunto de condiciones psicobiológicas de la persona requerido por las disposiciones vigentes para que la acción sea comprendida como causa psíquica y éticamente por aquélla". Cuáles sean esas condiciones solo se conocerán en función de la decisión adoptada por la legislación correspondiente. En parecidos términos se expresa Rodríguez Devesa (34).

La relación entre imputabilidad y culpabilidad como ya se ha indicado, es distinta según la doctrina. Mientras que para unos constituye un presupuesto de la culpabilidad, para otros es un elemento de la misma. Mezger es defensor de este último criterio, mientras que, entre otros, Jiménez de Asúa defiende la tesis contraria. Veamos sus argumentaciones. Mezger nos dice que la culpabilidad exige "en el caso concreto, como característica de la misma, -y además de la referencia psicológica del autor al acto, es - decir, el dolo y la culpa, y de la ausencia de causas de exclusión de la culpabilidad-, un determinado estado de la personalidad del agente, la llamada imputabilidad". Por eso, agrega para esclarecer su afirmación, "la teoría de la imputabilidad es, por tanto, una parte integrante de la teoría de la culpabilidad". El propio Mezger apoya su postura criticando la contraria, ya que entiende que lo que es presupuesto de la culpabilidad es también, por eso, necesariamente su característica. (35).

Jiménez de Asúa rechaza esta última afirmación, ya que deduce de ella que no es admisible, porque el presupuesto está fuera de la proposición y constituye su fundamento, pero no su característica. Por ello entiende que es presupuesto psicológico de la culpabilidad, definiéndola como la capacidad para conocer y valorar el deber de respetar la norma y de determinarse espontáneamente (36). Precisa que ya -- que "la imputabilidad es presupuesto psicológico -aunque jurídicamente apreciado por el juez- de la culpabilidad normativa, asume autonomía y tiene propias características", por lo que critica a aquellos autores que entienden la imputabilidad como capacidad de culpabilidad. También rechaza aquellas opiniones doctrinales para quienes la imputabilidad significa capacidad de pena, capacidad de acción o capacidad -- jurídica del deber (37).

Repasando la doctrina española puede concluirse, -- que está muy arraigada la opinión que acepta que la imputabilidad aparece como un elemento independiente del delito, -- más concretamente como presupuesto de la culpabilidad. Presupuesto que no supone desconexión pues, como afirma Rodríguez Devesa, "si lo esencial de la culpabilidad radica en haber podido el sujeto obrar de otra manera, es evidente que la imputabilidad no puede disociarse de la culpabilidad". -- (38).

Indagando en nuestro derecho vigente se observa -- que no existe una manifestación positiva acerca de la imputabilidad, aunque regula lo que se ha venido a denominar -- causas de ininputabilidad. Concretamente en los tres primeros números del art. 8, se enumeran determinadas circunstancias subjetivas que producen como consecuencia la exclusión de la imputabilidad: la enajenación, el trastorno mental --

transitorio, la minoría de edad penal y la sordomudez de nacimiento o desde la infancia careciendo en absoluto de instrucción. En las dos primeras causas el criterio utilizado, según Del Rosal, es puramente biológico, mientras que en el tercero penetran ya ingredientes psicológicos (39). El Proyecto de Ley orgánica de Código penal regula las causas de inimputabilidad en el art. 26, números primero, tercero y cuarto (40). Con independencia de estas causas según opinión del citado profesor el Código penal parece configurar la imputabilidad como capacidad de pena en la regulación del art. 82, afirmación que hoy podríamos entenderla hecha al art. 70 del Proyecto citado.

Una vez hechas estas consideraciones acerca de la imputabilidad, nos corresponde a continuación tratar de exponer ~~que~~ se entiende por culpabilidad y cuáles son las formas de la misma, aspectos todos ellos de especial relevancia para poder, más adelante, tratar de profundizar en el tema = que nos hemos propuesto considerar. Tal como ya se ha indicado, pretendemos llamar la atención sobre las opiniones doctrinales más relevantes, sin estar en nuestro ánimo llevar a cabo ni una investigación exhaustiva, ni siquiera pretender elaborar una doctrina nueva sobre la culpabilidad. Destacaremos, sin embargo, todo aquello que puede ser de utilidad para nuestra posterior exposición.

3.3. Concepto y formas de la culpabilidad.

La delimitación del concepto de culpabilidad es - fruto de una evolución en la doctrina que, tomando como punto de partida una concepción objetiva, ha llegado a otra de signo contrario, a la que pueda calificarse como subjetiva.

De centrar la esencia de la culpabilidad en el hecho causado, o mejor dicho en el resultado producido, ha pasado a - primer plano el autor o el agente del mismo. Desde este punto de vista, la culpabilidad se constituye en eje de la doctrina jurídico-penal.

Los autores han destacado como básicos diversos - elementos a la hora de dar una definición de la culpabilidad. Unos ponen su acento en la causalidad moral subjetiva; otros se centran en la voluntad; hay quién se refiere a la especial relación que une como de causa a efecto la conducta y el resultado, mientras que otros entienden que en la culpabilidad, por las circunstancias psicológicas concurrentes, lo importante es la forma en que dicho resultado se - atribuye, o se imputa, a quién se califique como su autor.

Podría afirmarse que todos estos aspectos concu-- rren, y deben tomarse en consideración a la hora de definir la culpabilidad. Como ha dicho Mezger junto a la infracción objetiva del derecho, el hecho penal también entraña una relación subjetiva. Por ello, nos dice, la culpabilidad es el conjunto de aquellos presupuestos de la pena que fundamen-- tan frente al sujeto la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica. Y añade que la acción aparece como ex-- presión jurídicamente desaprobada de la personalidad del - agente (41). En esta definición destaca el reproche que se dirige al autor, en base a una conducta contraria a una norma, y que es previo a la aplicación de la pena.

Del Rosal entiende que son elementos integrantes= de la culpabilidad: una persona imputable, un hecho, una - norma que se infringe, un reproche contra una persona determinada y la ausencia de causas de inculpabilidad. Con el -

término culpable se indica el conjunto de una serie de elementos por virtud de los cuales un hecho prohibido se imputa psíquicamente a una persona (42). Abandona por tanto este profesor el efecto de reproche que está contenido en la definición anterior.

Se centra Rodríguez Devesa también en la falta de abstención de un determinado comportamiento a pesar de no estar legalmente autorizado. Así afirma que actúa culpablemente el que con arreglo del ordenamiento jurídico pudo proceder de otra manera a como lo hizo, es decir, el que pudo abstenerse de realizar la acción típicamente antijurídica . (43).

Finalmente, queremos recoger la definición muy -- detallada que nos dá un autor de reconocida autoridad en la materia. Nos referimos a Jimenez de Asúa: la culpabilidad es el reproche que se hace al autor de un concreto acto punible, al que le liga un nexo psicológico motivado, pretendiendo con su comportamiento un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible, siempre que pudiera exigírsele un proceder conforme a las normas (44).

Son varias las teorías que tratan de explicar la culpabilidad. En sentido negativo, la exposición se agota = para algunos en sostener la imposibilidad de una teoría general sobre la culpabilidad, siendo solamente posible explicar el dolo o la culpa como manifestaciones en concreto de ella. En sentido positivo, puede afirmarse que son dos las teorías que tienen especial importancia: la teoría psicológica y la teoría normativa.

La primera que trae su origen de antiguo, busca ex plicar la esencia de la culpabilidad en los lazos psicológi cos que puedan existir entre el autor y el hecho o resulta do producido. Es fruto de esta opinión doctrinal de ver en la voluntad el centro de la culpabilidad. No se acude a -- otras manifestaciones que no sean dicha relación psicológi ca. Esta teoría ofrece múltiples variantes, pero en todas -- se aprecia, como nota común, que la relación entre el agen te y el acto es de índole psíquica. A pesar de que la misma ha tenido una gran importancia, indica Rodríguez Devesa, que no se presenta como un puro psicologismo, especialmente des de que se acoge en ella a la culpa, ya que --siendo esencia= dé tal comportamiento el no haber puesto el debido cuidado= que las circunstancias exigían-- se hace preciso, nos dice , comparar la conducta del sujeto con la que debió realizar -- según una norma que por definición no es la conducta misma= (45). De esta forma hace su aparición algyn elemento extraño a los lazos psicológicos.

La teoría normativa empieza a sostenerse a princi pios de siglo (46) con un afan generalizador y omnicompren sivo, queriendo dar una explicación unitaria a los diver-- sos supuestos, especialmente a aquéllos en que difícilmen te pueda apreciarse una nexa psicológico entre el autor y el hecho. Como su propio nombre indica, toma en considera-- ción a la norma jurídica y de ella deduce un juicio dirigi do a la conducta del agente. "Es cierto, nos dice Mezger, -- que la culpabilidad tiene como punto de referencia una si-- tuación de hecho, ordinariamente psicológica, que se halla en la persona del autor. Pero esa realidad no se eleva al -- concepto de culpabilidad, sino mediante un juicio valorati vo del que juzga" (47). Dos son los elementos que hacen po--

sible ese juicio, en opinión de Jiménez de Asúa: el acto -- concreto, injusto reprochable si es exigible, y el deber -- conforme al cual se juzga ese acto y su exigibilidad. El -- juicio ha de versar sobre un acto concreto, que para poder= ser reprochado, ha de ser antes objetivamente injusto, reco= nocido así ante el deber exigible de no obrar antijurídica= mente por parte del sujeto. Junto al acto concreto injusto, hay que ponderar la norma del deber, ya que el sujeto con -- su conducta desconoce dicho deber, que se le podía exigir -- en base al valor contenido en el Derecho. Es esencial, nos dice el autor citado, el deber y la posibilidad de exigirlo, para la noción de la culpabilidad (48). Sin embargo, a pe-- sar de ser presupuesto del juicio de valor el acto concre-- to, en la teoría normativa la culpabilidad comprende a toda la personalidad del agente, captada a través del acto con-- creto realizado, según precisa Del Rosal (49).

La concepción normativa ha tenido amplia acogida= en la doctrina española, apareciendo incorporada, si bien -- con matices, en las obras de Rodríguez Muñoz, Jiménez de -- Asúa, Cuello Calón, Antón Oneca y Quintano Ripollés, entre= otros. Por ello, amplios sectores de la misma, según Córdo= ba Roda, entienden la culpabilidad como el juicio de repro-- che personal que se dirige al sujeto por la razón de que, -- no obstante poder cumplir las normas jurídicas, llevó a ca= bo una acción constitutiva de un tipo penal (50).

Entre la teoría normativa y la psicológica exis-- ten profundas diferencias que no vamos a exponer aquí (51). Sin embargo, llama la atención que algunos autores entre -- nosotros vuelvan a profundizar en ideas defendidas por la -- primera de las teorías expuestas, si bien a la luz de las -- aportaciones fundamentales hechas por la segunda. Rodríguez Devesa llega a la conclusión de que "la culpabilidad tiene= una naturaleza predominantemente subjetiva. Fundamentalmen= te radica en la aptitud psíquica del sujeto, formada por -- los motivos (partes integrantes motivadoras de la culpabili

sible ese juicio, en opinión de Jiménez de Asúa: el acto -- concreto, injusto reprochable si es exigible, y el deber -- conforme al cual se juzga ese acto y su exigibilidad. El -- juicio ha de versar sobre un acto concreto, que para poder= ser reprochado, ha de ser antes objetivamente injusto, reco= nocido así ante el deber exigible de no obrar antijurídica= mente por parte del sujeto. Junto al acto concreto injusto, hay que ponderar la norma del deber, ya que el sujeto con -- su conducta desconoce dicho deber, que se le podía exigir -- en base al valor contenido en el Derecho. Es esencial, nos dice el autor citado, el deber y la posibilidad de exigirlo, para la noción de la culpabilidad (48). Sin embargo, a pe-- sar de ser presupuesto del juicio de valor el acto concre-- to, en la teoría normativa la culpabilidad comprende a toda la personalidad del agente, captada a través del acto con-- creto realizado, según precisa Del Rosal (49).

La concepción normativa ha tenido amplia acogida= en la doctrina española, apareciendo incorporada, si bien -- con matices, en las obras de Rodríguez Muñoz, Jiménez de -- Asúa, Cuello Calón, Antón Oneca y Quintano Ripollés, entre= otros. Por ello, amplios sectores de la misma, según Córdo= ba Roda, entienden la culpabilidad como el juicio de repro-- che personal que se dirige al sujeto por la razón de que, -- no obstante poder cumplir las normas jurídicas, llevó a ca= bo una acción constitutiva de un tipo penal (50).

Entre la teoría normativa y la psicológica exis-- ten profundas diferencias que no vamos a exponer aquí (51). Sin embargo, llama la atención que algunos autores entre -- nosotros vuelvan a profundizar en ideas defendidas por la -- primera de las teorías expuestas, si bien a la luz de las -- aportaciones fundamentales hechas por la segunda. Rodríguez Devesa llega a la conclusión de que "la culpabilidad tiene= una naturaleza predominantemente subjetiva. Fundamentalmen= te radica en la aptitud psíquica del sujeto, formada por -- los motivos (partes integrantes motivadoras de la culpabili

dad), las decisiones de voluntad que ha tomado el sujeto -- o ha dejado de tomar (partes integrantes psicológicas) y -- los elementos subjetivos del injusto" (52).

Del Rosal, en esta línea, pero con mayor profundización, señala dos elementos básicos para destacar la esencia y la estructura de la culpabilidad. El primero, "la voluntad como quicio de la culpabilidad, puesto que la decisión culpable no es otra cosa sino una elección por parte de una voluntad". El segundo, la aptitud psíquica que se manifiesta en "una reacción reprochable con respecto a los valores encarnados en el ordenamiento positivo". Para dicho profesor "la estructura de la culpabilidad descansa por entero en una decisión voluntaria", siendo su esencia "un desprecio o negligencia de cara a los valores jurídico-positivos" (53).

Conviene hacer una breve referencia a las críticas que se han formulado a la teoría normativa. Dichas críticas se han centrado en dos puntos. Primero en las dificultades de concebir la culpabilidad como un reproche que no presupone, en absoluto, un juicio desvalorativo del sujeto sobre su propia resolución de delinquir. Segundo, como -- apunta Córdoba Roda, en la práctica imposibilidad de que los Tribunales den efectiva constancia de la libertad de actuación del condenado, en la situación concreta en la que cometió el delito sometido a juicio (54). Estas críticas ponen de relieve puntos débiles de la teoría normativa, pero no han impedido que continúe siendo una teoría generalizada, aunque se haya intentado perfeccionar en trabajos como los ultimamente indicados.

La doctrina finalista se nos presenta como un intento de mejorar la teoría de la culpabilidad, introduciendo las siguientes modificaciones. Concibe la acción de modo final, e incluye el dolo en el tipo. Asimismo, quienes defienden esta teoría entienden que el delito culposo es una forma particular de la acción. Fruto de dichas modificaciones es que, si bien continua definiendo la culpabilidad en términos semejantes a los de la teoría normativa, se atribuye un contenido distinto a los requisitos exigidos para apreciar la culpabilidad. En este sentido, el cambio introducido de mayor importancia es sustituir la presencia del dolo o culpa, por el conocimiento de la significación antijurídica del acto (55) como requisito necesario para calificar una conducta como culpable.

Una vez que conocemos donde radica la esencia de la culpabilidad, podemos adentrarnos en las formas que la misma presenta. Formas en las que también han influido las teorías más arriba expuestas, en cuanto que la graduación posible de la culpabilidad fué una de las aportaciones de la teoría normativa, frente a la concepción, que podría calificarse como unitaria, de la teoría psicológica. Como podrá verse optamos por seguir la teoría generalmente admitida, a pesar de los esfuerzos de la doctrina finalista de reconducir el dolo a la acción y dar autonomía al delito imprudente.

Dos son las formas de la culpabilidad que tienen especial relevancia: el dolo y la culpa. No obstante ha habido algún intento de señalar una división tripartita de las formas o grados de la culpabilidad. Recogé así Puig Peña --

la orientación que distingue entre "el dolo, caracterizado por la voluntad de producir un resultado dañoso; la simple previsión sin voluntad, y la culpa constituída por la falta de previsión y voluntad del resultado dañoso" (56). La doctrina y el derecho positivo siguen la solución bipartita, lo que no supone que en este último no siempre aparezca con absoluta claridad. También, a fin de que queden recogidas las diversas posibilidades, deben apuntarse aquí los intentos - que acaban negando la diferenciación indicada, en cuanto lo que se trata de elaborar es una concepción unitaria de la - culpabilidad (57). Entendemos que no es necesario entrar en las críticas dirigidas a dicha concepción unitaria, prefiriendo seguir nuestra exposición del tema centrándonos en el dolo y la culpa.

De las dos formas de culpabilidad la de mayor -- gravedad, así como la que aparece primeramente en los tex-- tos legales, es el dolo. La culpa revista una gravedad me-- nor. En nuestro Código predomina el dolo sobre la culpa, en el sentido que ya se ha expuesto anteriormente, de que se - castigan los delitos dolosos, debiendo estarse en los culpo-- sos a los casos en que legalmente se declare que ello proce-- de. Recordemos también que en el Proyecto de Ley orgánica - del Código penal se hace semejante declaración en su art. - 18 (58).

3.4. El dolo.

Si repasamos el articulado del Código podrá dedu-- cirse que no hay una referencia expresa al dolo como forma-- de la culpabilidad. No obstante la doctrina ha creído encontrar fundamento serio para argumentar que el dolo aparece - recogido en dicho texto por otras vías. Así, se ha utiliza--

do como base de su argumentación el término voluntarias del art.1º, siendo esta postura no aceptada por toda la doctrina. Al mismo tiempo otros autores apoyan su exposición en aquellos términos que parecen expresar suficientemente las notas que, en teoría, se predicán del dolo. Así se pueden citar entre ellos los siguientes: a sabiendas, con intención, de propósito, malicia o maliciosamente (59).

El Proyecto de Ley orgánica del Código penal utiliza de forma clara los términos no recogidos en el Código --vigente. Así, el art. 17 se refiere a las acciones y omisiones dolosas o culposas; el art. 21 habla de que el hecho se cometa "sin dolo ni culpa del sujeto", y en el art.26 se cita que la situación de necesidad no haya sido provocada dolosamente.

Antes de dar un concepto del dolo nos parece necesario apuntar cuáles son los elementos que lo integran. Existe general acuerdo en señalar que en el dolo junto al elemento intelectual --que supone una representación y que se concreta en un saber--, existe el elemento emocional o volitivo que se manifiesta en un querer. "El primero --nos dice Del Rosal--, cristalizado, en la conciencia, o por mejor decir, en el saber de lo que uno hace. El segundo, constituido por la voluntad, o dicho de otro modo, en el querer de lo acontecido" (60).

En general el elemento intelectual existirá siempre que el autor tenga conocimiento del hecho en si mismo, --sus circunstancias o elementos; de la representación del resultado y de la relación causal. Dos precisiones hay que hacer. El conocimiento de los hechos no ha de comprender las

circunstancias personales que determinan que el sujeto sea imputable. Tampoco, si se trata de delitos cualificados por el resultado, el conocimiento ha de ir hasta el mismo resultado, aunque sí tiene que darse en el sujeto la representación de la relación que va a existir entre su actividad y el resultado mismo.

No basta para que pueda hablarse de que una conducta es dolosa, con afirmar que se conoce el hecho, además de ello se ha de tener conocimiento del significado del mismo. La interpretación de este significado no es unánime por la doctrina. Siguiendo el resumen que hace de las mismas Puig Peña (61) pueden recogerse las siguientes teorías. Primero, quiénes sostienen que el conocimiento de la significación del acto supone que el agente tenga conciencia detallada de su ilegalidad. Un segundo grupo entiende que lo que se exige es la conciencia de la violación del deber, no en sentido jurídico, sino ético. La tercera teoría sustituye el conocimiento por la simple posibilidad de conocer que el hecho tenga dicha significación antijurídica o contraria al deber.

No falta quien niega en el dolo la necesidad de la conciencia del carácter antijurídico del acto. Frente a esta última posición se acepta por otros que se ha de tener conocimiento de la significación antijurídica de la acción=realizada, ya que como dijo Mezger "quien no sabe que su hacer es antijurídico no comete nunca un delito doloso". Añade este autor "que ha de entenderse este conocimiento de la significación como una valuación paralela del autor en la esfera de lo profano" (62). De forma sencilla Rodríguez Devesa concreta que para actuar dolosamente es preciso que el

sujeto sepa que su acción está prohibida (63). En igual sentido se expresa Del Rosal al estar de acuerdo en que forma parte del comportamiento doloso "la consciencia de la anti-juridicidad", es decir conocimiento por parte del actuante de que su acción infringía, o era contraria, a una disposición legal.

Una vez que el sujeto se ha representado intelectualmente las consecuencias de su actividad, es decir una vez que ha tenido conocimiento de los elementos integrantes de su acción, tiene que concurrir otra circunstancia, que viene a ser el querer lo que conoce. Además de saber debe querer, de manera que ese conocimiento aparezca como contenido de la voluntad del agente. Junto al elemento intelectual ha de darse el volitivo o emocional. Esta voluntad debe referirse a hechos o manifestaciones externas, no simplemente a los deseos. Como dice Díaz Palos, en lo querido existe una graduación que va "desde el resultado querido de modo inmediato, al unido por modo necesario al querido o al representado solo como posible". Se habla así de dolo directo en los dos primeros casos, según unos, o de dolo directo de primer y segundo grado según otros. En esta categoría el resultado se corresponde con la intención, o además al resultado querido se une otra consecuencia que es inherente y que va necesariamente unida a aquél. El tercer supuesto integra la categoría del dolo eventual, en el que existe un resultado o consecuencia ligado solo posiblemente al intencional, o querido de modo inmediato por el sujeto, y cuya posibilidad se representa también (64).

Con todo lo expuesto cabe concluir que actua dolo samente el que sabé lo que hace y quiere hacerlo (65). También se puede decir con otras palabras que el dolo entraña una actuación consciente y querida. Por ello se define el dolo por Del Rosal afirmando que es "consciencia y voluntad de la ofensa antijurídica" (66). Jiménez de Asua por su parte entiende el dolo como la producción de un resultado típico y antijurídico con conocimiento y representación del mismo que se quiere o ratifica (67).

En la jurisprudencia al referirse al dolo se ha declarado que está integrado por la voluntad de perpetuar el hecho y la conciencia de lo que se hace. Por lo tanto, actua dolosamente el que realiza una acción u omisión con voluntad consciente. Los fallos jurisprudenciales hacen coincidir la voluntad con la malicia, declarando que la voluntariedad supone libertad, inteligencia e intención del agente (68).

3.5. La culpa.

Al referirnos a las formas de la culpabilidad hacíamos referencia al dolo y la culpa. Según Quintano Ripo--llés la culpa, como noción dogmáticamente paralela al dolo, tiene antes que nada una naturaleza claramente negativa y subsidiaria: una acción u omisión, en su caso, es culposa cuando no es dolosa, ni fortuita. Esto situa la culpa en una situación intermedia entre la acción directamente querida y la no querida. Deduce de esta nota dicho autor que el delito culposo es una imperfección de la normalidad típica representada por el delito doloso, por lo que la culpa requiere, en su opinión, por ser "atípica" un complemento logístico y psicológico por parte del juzgador, consistente en la doble apreciación de la ausencia de la intención maliciosa y presencia indudable de daño (69).

La doctrina ha tratado de explicar la fundamentación de la culpa, elaborándose diversas teorías que recogemos. Así se habla de la existencia de una voluntad viciada o defectuosa o de un vicio de la inteligencia. Según Von Liszt la culpa descansa en un error relativo a la significación de la manifestación de la voluntad, o en el conocimiento defectuoso de los elementos esenciales del hecho. Varios autores intentan también fundamentar la culpa en la causalidad; en el estado peligroso; en la irresponsabilidad; en la antijuridicidad o en la conducta contra el deber. La teoría de la previsibilidad señala que la culpa consiste en haber omitido voluntariamente la diligencia que, empleada, habría previsto la violación del derecho, y habría podido impedirla (70).

Aparece así un elemento esencial de la culpa, que se caracteriza según Puig Peña por la concurrencia de dos notas, una negativa constituida por la ausencia de malicia, y otra positiva, cual es la circunstancia de la previsibilidad del resultado dañoso. Para dicho autor la esencia de la culpa consiste en la omisión de aquella diligencia necesaria para evitar las consecuencias previsibles del hecho propio (71).

En opinión del profesor Del Rosal la noción de la culpa es la producción de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió evitarse si se hubiera prestado la diligencia debida. Dando por supuesto un resultado típicamente antijurídico, para dicho autor en la culpa se observan "los pilares del poder y deber, que dan sentido a las dimensiones objetiva y subjetiva del actuar culposo, cifrados en la previsibilidad y evitabilidad del resultado". En su opinión "el núcleo esencial de la culpa se haya integrado por la infracción de un deber exigido, cuyo incumplimiento por

falta de atención o diligencia da sentido a una actitud voluntaria de peligro y desprecio al orden existente" (72).

La dificultad está centrada en delimitar las condiciones en que puede entenderse que hay una infracción del deber por el sujeto. Para ello es preciso valorar las circunstancias personales concurrentes en él, ya que "la culpa está condicionada individualmente". Según Rodríguez Devesa la posibilidad de prever depende del nivel intelectual del sujeto que actúa. Si se pudo prever la conducta es culposa, a no ser que se trate de algo inevitable. Concluye afirmando que para decidir si un sujeto ha actuado, o no, culposamente es preciso tener en cuenta las circunstancias todas - del caso concreto, tanto las objetivas como las personales= (73).

La doctrina distingue la culpa consciente de la - inconsciente, según que el agente se represente, o no, las consecuencias de su conducta. La primera está más próxima - al dolo, en cuanto existe un elemento intelectual de representación, pero en ella el autor, no obstante, actúa en base a que espera que no se produzca el resultado. En la inconsciente la negligencia radica en que el resultado debió haber sido previsto, y en consecuencia se tuvo que seguir - un comportamiento contrario al definitivamente aceptado.

Menor interés tiene la clasificación que toma como criterio el grado de diligencia que debe concurrir en el sujeto a fin de evitar el resultado. Se habla así de culpa - lata -pudo haber sido previsto el resultado por cualquiera-, leve -bastaría un hombre diligente para preverlo -, y levísima, en los casos en que se exige a tal fin una diligencia extraordinaria.

En base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, Puig Peña formula los elementos que deben concurrir en el delito culposo. Primero una acción u omisión que sea voluntaria, que no sea maliciosa, y que sea lícita o permitida. Segundo, esa acción u omisión ha de haber producido un mal efectivo y concreto porque no cabe imprudencia punible sin resultado. Además de la materialidad del daño, se exige que se haya producido en condiciones tales que su realización hubiera podido estimarse a priori por un hombre normal, de tipo medio, como posible y previsible, pudiendo haberse evitado mediante el empleo de una ordinaria diligencia. Finalmente entre el acto inicial voluntario y el mal causado debe existir una relación de causalidad, habiéndose acogido la doctrina de la causalidad adecuada (74).

El Código penal emplea la palabra culpa de forma excepcional al regular el caso fortuito. Utiliza las expresiones negligencia, abandono inexcusable, ignorancia o negligencia inexcusable, imprudencia o impericia. De acuerdo con dicho texto se puede distinguir la imprudencia temeraria de la imprudencia simple o negligencia. La primera es la forma más grave pues la comete quien omite "aquel cuidado y diligencia, aquella atención que puede exigirse al menos cuidadoso, atento o diligente". Equipara Rodríguez Devesa la ignorancia o negligencia inexcusable a la imprudencia temeraria. La imprudencia simple o negligencia consiste en la "omisión del cuidado y de la atención que cualquiera persona puede poner de ordinario al ejecutar un hecho capaz de perjudicar a otro " (75).

El Proyecto de Ley orgánica del Código penal se refiere a las acciones y omisiones culposas en los artículos 17 y 18, así como a la culpa en el art. 21. Sobre la novedad que supone la sustitución del término voluntarias en la definición, por los vocablos dolosas o culposas, nos remitimos a lo expuesto con anterioridad. (76)

NOTAS AL CAPITULO I

- (1) Luis Legaz Lacambra, Filosofía del Derecho, Ed. Bosch Barcelona, 1961, pág. 645. Añade este autor que "incurre en ella, pues, lo mismo quien infringe el deber jurídico que su situación le impone como el que al ejercitar un derecho o con ocasión de este ejercicio procede de modo que el orden jurídico sanciona desfavorablemente lo realizado por él".
- (2) Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, núm. 108-I, de 17 de enero de 1.980.
- (3) Libro I "Disposiciones generales sobre los delitos y faltas, las personas responsables, las penas y demás consecuencias de la infracción penal" Título I, "De la infracción penal".
- (4) Se recuerda la definición de Pacheco del delito como "quebrantamiento libre e intencional de nuestros deberes".
- (5) La doctrina recoge la teoría del delito natural como la más representativa de esta postura.
- (6) Eugenio Cuello Colón, Derecho penal, Ed. Bosch, Barcelona 1968, Tomo I, pág. 281.
- (7) Federico Puig Peña, Derecho penal, Tomo I, Ed. Rev. de Derecho privado, Madrid, 1955, pág. 246.
- (8) Juan del Rosal, Derecho penal español, Vol. I, Madrid 1960, pág. 197.
- (9) F. Puig Peña, Derecho penal, op. cit. pág. 249.
- (10) J. del Rosal, recoge la justificación que da Mayer de tal impresión, por suponer que es una definición --- pleonástica ya que si falta la característica de "cu bieto por una pena" no puede ser imputable una acción culpable. Reconoce que en parte le asiste la razón a Mayer por la forma tan especialísima con que funciona la "forma culpable" en el Código penal alemán (Derecho..op. cit. pág. 197).
- (11) E. Cuello Colón, Derecho..op. cit. pág. 282.
- (12) José María Rodríguez Devesa, Derecho penal español, parte general, Madrid 1981, pág. 314.
- (13) J. del Rosal, Derecho..op. cit. pág. 203, y Tratado de Derecho penal español, Vol. I, Madrid 1969, pág. 454. En esta última obra estudia ampliamente la dogmática de los caracteres de delito en su capítulo XXI, pág. 449 a 493.

- (14) La culpabilidad aparece como elemento en las definiciones integradas en las teorías denominadas finalistas. Así la de Welzel o Maurach quién distingue entre delito y hecho punible. Delito es una acción antijurídica, amenazada con una pena, que es imputable a su causante como autor responsable. El hecho penal es un delito en el que hay una mayor relación entre el hecho y su autor. En general puede decirse que la base de la teoría finalista es aceptar que el ser humano puede tener una representación de las consecuencias que produce su conducta. La acción según nos dice Rodríguez Devesa, en esta escuela se convierte en un delito cuando lesiona el orden de la comunidad de una manera normada en los tipos legales, es decir, si es típica y antijurídica, y si se le puede reprochar a su autor, si es culpable. A juicio de este autor - el llevar la intención, como *dolus naturalis* a la -- teoría de la acción se vacía ciertamente la culpabilidad de este elemento psíquico (Derecho..op.cit.pág. 322).
- (15) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho..op.cit.pág. 330.
- (16) Juan Córdoba Roda y Gonzalo Rodríguez Mourullo, Comentarios al Código Penal, Ed.Ariel, Barcelona 1972, -pág.24. Añade que "la malicia requiere, pues, un elemento volitivo referido al resultado como hecho típico (intención o propósito) y, otro dirigido a la norma prohibitiva de tal hecho (modalidad de la voluntariedad del art.1º). Estos elementos de la malicia aparecen recogidos, entre otras, en las sentencias de 30 de junio de 1882, 7 diciembre 1889, 7 enero 1901 y 5 mayo 1955". Consecuente con su postura afirma que "puesto que no existe voluntad sin conocimiento, será necesario para el querer contrario al ordenamiento jurídico, que el sujeto se haya representado la norma infringida, ya la prohibitiva del resultado o hecho típico en las conductas dolosas, ya la del deber de cuidado en las culpas".
- (17) A.Quintano Ripollés, Comentarios al Código Penal, Ed. Rev.de Derecho Privado, Madrid 1966, pág. 27.
- (18) Fernando Díaz Palos, Culpabilidad jurídico penal, Nueva Enciclopedia Jurídica Seix, Ed.Francisco Seix, Barcelona 1954, pág. 143.

- (19) G.Rodríguez Mourullo, en Comentarios...op.cit.pág.32 afirma: "El problema es distinto en relación con la presunción legal. Si se admite que ésta comprende - tanto al dolo como a la culpa, se la priva de toda - justificación. Dolo y culpa -no hace falta advertirlo- poseen una estructura diversa. Por ello, resulta= absurdo afirmar que la realización objetiva de una - infracción permite presumir la existencia de dolo o de culpa. Con esta disyuntiva vendría a reconocer -- abiertamente la carencia de fundamentos de la presun^{ción} legal. En efecto, no puede sostenerse, entonces que exista un nexo lógico entre el hecho base -reali^{zación} objetiva de una acción penada por la Ley-y el hecho presunto. La inconsecuencia sería mayúscula. - Equivaldría a admitir la equivocidad del dato objeti^{vo}, del cual se derivarían, según los casos, como - presuntos dos hechos distintos. La presunción reclama^{ria}, de este modo, otra regla complementaria que - indicase cuando debe considerarse presumido el dolo= y cuando la culpa.
- (20) Dice F.Díaz Palos que "de esta interpretación (se - refiere a la citada en el texto) se deduce que el - elemento común a dolo y culpa es en nuestro derecho= la voluntad de la acción, pero nada más. Una común - referencia anímica al resultado que sirva de base - psicológica a la culpabilidad en general, y por tanto a sus dos especies, esta ausente" Culpabilidad... op.cit.pág. 144.
- A juicio de G. Rodríguez Mourullo, La presunción legal de voluntariedad, Anuario Derecho penal 1.965, - pág. 75. La interpretación que conduce inevitablemen^{te} a entender la voluntariedad como voluntad de la ^{acción} permite reducir a límites más tolerables la - presunción legal. Pero tiene el grave inconveniente= de que obliga a entender consecuentemente, la voluntariedad de la definición legal del delito como elemento perteneciente a la acción, y no como caracte^{rística} referente a la culpabilidad. De esta suerte= se desperdicia la posibilidad de lograr soluciones - correctas -inalcanzables de otro modo- en muchas - cuestiones relativas a la exclusión de la culpabilidad mediante la exégesis de la definición legal del= delito.

- (21) Parece deducirse tal postura, en autores como Cuello Calón, Derecho...op.cit. pág. 427. Después de referirse al objeto de la prueba para destruir la presunción afirma que "... en cuyo caso por no existir voluntariedad no hay culpabilidad".
- (22) G. Rodríguez Mourullo, Comentarios...op.cit.pág. 41 y 43.
- (23) En la sentencia de 25-X-60 afirma que la presunción no se refiere a la de dolo, sino meramente a la voluntariedad de las acciones, que no prejuzga su valoración ulterior dolosa o culposa, según los casos. La de 28-II-63 señala que en imprudencia punible no es lícito partir de análoga presunción, pues la culpa ha de apoyarse en bases de hecho clara y concretamente establecidas. A su vez en sentencia de 11-III-53 el Tribunal declara que la voluntad equivalente a dolo se presume siempre en todo hecho que pueda constituir delito o falta. Citamos también la Sentencia de 12-XI-57, partidaria de que la malicia o intención dolosa va implícita en los actos u omisiones que la ley califica de delito, cabiendo únicamente examinar la voluntariedad o libertad con que el agente se determinó al acto o abstención.
- (24) J.del Rosal, Derecho...op.cit. pág. 192.
- (25) Citado por Del Rosal, Derecho...op.cit. pág. 198.
- (26) F. Carnelutti, Teoría del delito, Ed.Revista de Derecho Privado, Madrid 1952, pág. 67.
- (27) F.Díaz Palos, Culpabilidad...op.cit. pág. 128.
- (28) Luis Jiménez de Asua, Tratado del Derecho penal, - Tomo V, Editorial Losada, Buenos Aires, 1963, pág.-88.
- (29) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho..op.cit.pág. 413-4.

- (30) F.Puig Peña, Derecho...op.cit.pág.270. Nos dice que "si siendo responsable de sus actos se declara que los mismos han dañado a la sociedad y que merece - una pena, entonces es cuando propiamente podremos= decir que es culpable".
- (31) Juan del Rosal, Tratado de Derecho penal Español,- Parte general, Vol.II, Madrid 1972, pág. 77.
- (32) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho penal...op.cit.pág.429.
- (33) F.Puig Peña, Derecho penal...op.cit.pág. 270.
- (34) Nos dice que "hay que considerar imputable al que - reúne aquellas características biopsíquicas que con arreglo a la legislación vigente le hacen capaz de ser responsable de sus propios actos". Derecho pe-- nal...op.cit.pág. 429-430.
- (35) Citado por Jiménez de Asúa, Tratado...op.cit.pág.75-76.
- (36) L.Jiménez de Asúa, Tratado...op.cit. pág. 76 y 86.
- (37) Si bien se ocupa del tema en el Tomo III de su Tra-- tado tiene un resumen de dichas teorías en el Tomo= V, pág. 81 a 86.
- (38) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho...op.cit. pág.431.
- (39) J.del Rosal, Tratado...op.cit. pág.86. Nos remiti-- mos a la exposición detenida de las tres circunstan-- cias que hacen Córdoba Roda, Rodríguez Mourullo y - Casabó Ruiz, en Comentarios...op.cit.pág. 204 a 236.
- (40) Introduce un supuesto nuevo en el núm. segundo rela-- tivo al estado de embriaguez, plena o quién actua - bajo el efecto agudo de otra intoxicación.
- (41) Entre los muchos autores que reproducen esta defini-- ción pueden citarse a J.del Rosal, Derecho penal es-- pañol, Volumen I, Madrid 1960, pág. 371 y Jiménez - de Asúa, op.cit.pág. 91.
- (42) J.del Rosal, Derecho...op.cit. pág.371-2.Este autor en su Tratado...op.cit.Vol.II, pág. 8 y ss.,se ex-- tiende en el análisis de los elementos de la culpabi-- lidad.

- (43) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho...op.cit.pág. 415.
- (44) El mismo autor explica su definición. "Al decir reproche nos afiliamos resueltamente a la dirección normativa, cuya esencia reside en la exigibilidad que también se incluye de modo taxativo en la definición que antecede; con la frase nexo psicológico motivado, que da constancia de que damos el debido paso hacia adelante y, dejando atrás la mera atribuibilidad, entramos de lleno en la esfera de la culpa lato sensu, que demanda imputabilidad; con el enunciado del fin en el comportamiento nos referimos al dolo, y, en cambio, -nos contentamos con la culpa (consciente o inconsciente) al hacer constar que, si el sujeto no procede en persecución de ese fin, ha de conocer al menos el alcance de su comportamiento o ha de haber podido conocerlo". Tratado..op.cit.pág.92.
- (45) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho..op.cit.pág. 421.
- (46) Concretamente en 1.907 con un trabajo de Frank sobre la estructura del concepto de la culpabilidad.
- (47) "El juicio de culpabilidad -concluye Mezger- es ciertamente un juicio de referencia, pero tal referencia= a una determinada situación de hecho no agota aún su naturaleza propia y solo en virtud de una valoración= de cierta indole se caracteriza la situación de hecho como culpabilidad".Citado por Jiménez de Asúa, Tratado..op.cit.pág. 217.
- (48) Puede verse detenidamente la exposición de la teoría normativa hecha por Jiménez de Asúa. Tratado..op.cit. pág. 215 a 227.
- (49) J. del Rosal, Tratado..op.cit.pág. 18. Nos dice que -si bien la culpabilidad es por el acto concreto, empero no es obstáculo para que las referencias psicológicas y hasta el carácter y la entera personalidad del agente estén implícitamente contenidas en la culpabilidad, con lo que el juicio de culpabilidad abarca - una serie de referencias que arrastran a la personalidad completa del autor, apareciendo el acto como expresión adecuada de una persona (pág. 17.).
- (50) Juan Córdoba Roda, Culpabilidad y pena. Ed.Bosch, Barcelona 1977, pág. 16.

- (51) Jimenez de Asúa realiza una exposición de las diferencias entre la teoría normativa y la psicológica, teniendo en cuenta la estructura esencial de la culpabilidad, la relación entre la antijuridicidad y la culpabilidad, la función de ésta, la naturaleza de las causas de inculpabilidad y la denominada inculpabilidad legal...op.cit. pág. 176-178.
- (52) Añade que "la determinación de que un sujeto es culpable se verifica con módulos jurídicos, es decir, un sujeto que ha realizado una acción típicamente antijurídica es culpable en tanto en cuanto no concurra en él una causa de exclusión de la culpabilidad". Derecho...op.cit. pág. 422-3.
- (53) J. del Rosal, Tratado...op.cit., Vol.II, pág. 58-59.
- (54) J. Córdoba Roda, Culpabilidad...op.cit. pág. 32 y 53.
- (55) Seguimos en este punto el resumen hecho por Córdoba Roda, en op.cit. pág. 17-18. Nos dice que la significación antijurídica del acto es una exigencia intelectual distinta a la representación de la realización del hecho típico -o en términos más exactos- de la parte objetiva de tal hecho".
- (56) F. Puig Peña, Derecho penal...op.cit. pág. 286.
- (57) La orientación unitaria ha sido defendida por la teoría finalista del Derecho penal. Sobre este tema puede verse la exposición del profesor Del Rosal, Tratado...op.cit. Vol.II, pág. 114-5.
- (58) Artículo 18: "Las acciones y omisiones culposas se --- castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley".
- (59) Según Rodríguez Devesa "también se hallan a veces referencias a la finalidad o al fin del sujeto. Se trata de una muestra más de la imprecisión técnica del Código que ha heredado la multivocidad que para el dolo empleaban las fuentes antiguas". Derecho...op.cit. pág. 449.
- (60) J. del Rosal, Tratado...op.cit. Vol.II, pág. 105.
- (61) F. Puig Peña, Derecho penal...op.cit. pág. 291-2.
- (62) Citado por J. del Rosal, Tratado...op.cit. Vol.II, pág. 106-107. Añade Mezger: "como una apreciación de la acción en el círculo de pensamientos de la persona individual y en el ambiente del autor, orientada en el mismo sentido que la valoración legal-judicial de la acción".

- (63) J.M. Rodríguez Devesa, op.cit. pág. 442.
- (64) F.Díaz Palos, Dolo penal...op.cit. pág. 706.
- (65) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho..op.cit. pág. 438 .
- (66) J. del Rosal, Tratado..op.cit.Vol.II, pág.100.
- (67) Su definición detallada persigue conjugar la voluntad y la representación, así como el dolo directo y el eventual. "Es dolosa la producción de un resultado típicamente antijurídico (o la omisión de una acción esperada), cuando se realiza con conocimiento de las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación de voluntad y el cambio en el mundo exterior (o de su no mutación), con consciencia de que se quebranta un deber, con voluntad de realizar el acto (u omitir la acción debida) y con representación del resultado (o de la consecuencia del no hacer) que se quiere, o consiente". Tratado..op.cit.pág. 417.
- (68) Tomadas del resumen de la doctrina jurisprudencial - hecho por J.del Rosal, Tratado..op.cit.Vol.II, pág.-117-118.
- (69) Antonio Quintano Ripollés, Culpa penal, Nueva Enciclopedia Seix, Barcelona 1954, pág. 118 y 121.
- (70) Expone con detalle Quintano las diversas teorías en Culpa penal, op.cit. pág. 118 a 121.
- (71) F.Puig Peña, Derecho..op.cit. pág. 310.
- (72) J.del Rosal, Tratado..op.cit.Vol.II, pág.124-5 y 131.
- (73) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho..op.cit.pág. 458-9.
- (74) F.Puig Peña, Derecho penal, op.cit.pág. 317.
- (75) Las definiciones son de Silvela, citadas por Rodríguez Devesa, Derecho..op.cit.pág. 468-9.
- (76) Rodríguez Devesa incorpora diversos comentarios en -- torno a los artículos citados del Proyecto 1980, en la obra citada, pág. 333-4, 438 y 464. Reproduce en relación con la culpabilidad un texto de la Memoria del Anteproyecto del Código Penal, redactado por la Ponencia en 1979, que por su interés transcribimos: "¿Y de

la culpabilidad?. El término voluntarias parecía desplazado hoy, por puro psicologismo, del concepto actual de culpabilidad. Estampar el calificativo de culpables podría dar lugar a la discordia, tan aguda en este punto entre causalistas y finalistas. Se optó - por la referencia a dolosas o culposas que cada escuela puede interpretar conforme a su metódica colocación, ya en la acción, ya en la culpabilidad."

C A P I T U L O S E G U N D O

LAS INFRACCIONES Y SANCIONES

EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO

INDICE:

1. Situación actual.
2. Potestad sancionadora de la Administración.
3. La infracción administrativa y la teoría de la culpabilidad.

1.- Situación actual.

Una vez expuestas las principales teorías del Derecho penal en el capítulo precedente, vamos a centrar nuestra exposición en el otro gran pilar que debe tenerse en cuenta a la hora de proceder a un examen pormenorizado de las infracciones y sanciones. Nos referimos al Derecho administrativo.

Su importancia a la vista del objetivo que hemos señalado a este trabajo queda de manifiesto si tenemos presente, como habrá ocasión de examinar, que el estudio y análisis de la infracción tributaria ha estado influido por las teorías administrativas, junto con las de origen penal. Por ello, resulta del todo punto imprescindible entrar en el examen de aquéllas, ya que sólo de esa forma estaremos dotados del bagaje científico suficiente para discurrir, de forma teóricamente correcta, en torno a la infracción tributaria, y en especial sobre su naturaleza.

De ahí se deduce que haya que referirse a la infracción administrativa, así como estudiar las posiciones doctrinales, a favor y en contra, de reconocerle sustantividad propia, diferenciándola de la infracción penal. Solo así podrán juzgarse las opciones que defienden que de la infracción tributaria deben predicarse las notas lógicas que se derivan de reconocerle naturaleza administrativa. Sí por el contrario, no existe base para pensar que la infracción administrativa se diferencia del ilícito penal, es lógico que se presente difícil afirmar que, en la esfera tributaria, la infracción no se pueda aproximar a las notas iden--

Desde el derecho administrativo se estudia también sus relaciones con el Derecho penal, examinando en particular la situación de supremacía de la Administración, su potestad sancionadora, las faltas gubernativas, de policía y disciplinarias, y las sanciones que procede imponer a quienes cometan aquéllas. Podrían señalarse como características: la ausencia de un examen general y previo de la infracción administrativa; el centrarse en las faltas y sanciones inherentes al poder disciplinario interno de la Administración; y una búsqueda de justificación del poder sancionatorio administrativo en razones de eficacia y rapidez con olvido de sus motivaciones históricas y políticas. Por lo que se refiere a las sanciones tributarias, su análisis por los administrativistas viene condicionado por la previa toma de postura acerca de la autonomía del Derecho tributario frente al administrativo, y en cualquier caso, de forma general se incluyen dentro de las sanciones administrativas, aunque reconociendo, de forma directa o indirecta, su especialidad en varios extremos y en particular en el procedimiento para su imposición.

Con palabras del autor últimamente citado "poco podía hacerse y poco más se ha hecho por el Derecho administrativo que dar cuenta del crecimiento del poder sancionador - de la Administración, cuestionar sobre su legitimidad y arbitrar las mínimas garantías del procedimiento administrativo y contencioso-administrativo" (3).

Garrido Falla estudia las sanciones administrativas dentro del capítulo dedicado a "la actividad administrativa de coacción: la policía administrativa", entendiéndola -

por tal en términos generales "el conjunto de medidas coactivas utilizables por la Administración para que el particular ajuste su actividad a un fin de utilidad pública". Reconoce sin embargo que la sanción constituye un medio de policía - de tratamiento independiente. "La coacción se encamina al - cumplimiento de lo ordenado contra la voluntad del obligado a ello; la sanción es un medio represivo que se pone en marcha precisamente porque la obligación no se ha cumplido"(4). Los dos puntos objeto de su exámen son la potestad sancionadora y las clases de sanciones administrativas.

Por su parte E.García de Enterría y Tomás Ramón - Fernández se refieren a las sanciones administrativas viéndolas desde el punto de vista del administrado, en el título que dedican a su posición jurídica. Señalan que "dentro . de los actos administrativos, gravosos para los administrados las sanciones administrativas merecen un tratamiento separado, tanto por su significación como por su importancia material en nuestro Derecho". En particular estudian en capítulo autónomo el concepto y clases de sanciones administrativas, los principios del Derecho sancionatorio administrativo, el procedimiento y las medidas sancionatorias (5).

Nos interesa resaltar, por su autoridad, el análisis que hace García de Enterría de la actual situación del estudio de las infracciones y sanciones administrativas, -- así como de la normativa aplicable. Señalemos que su conclusión es suficientemente reveladora del problema ya que afirma que "sin hipérbole puede decirse que el Derecho administrativo sancionatorio es un derecho represivo pre-baccariano". Después de referirse a la teoría del delito, como unode los grandes logros de la ciencia jurídica, precisa que -

"el derecho administrativo desconoce una creación semejante sobre la infracción legal determinante de una sanción administrativa, así como sobre esta misma". Critica, entre otros temas, que las normas administrativas adopten la responsabilidad objetiva, las pruebas por presunciones, y la no aplicación de causas de exclusión de responsabilidad (6). Será necesario tener en cuenta el juicio del autor citado a la hora de valorar el grado de técnica jurídica que han alcanzado las normas sancionadoras.

A pesar de este panorama, que en principio se nos presenta sombrío, conviene profundizar en algunos puntos concretos de la teoría administrativa de las sanciones.

2.- Potestad sancionadora de la Administración.

La delimitación del Derecho penal y el Derecho administrativo (7) se centra por la doctrina en la contraposición entre potestad punitiva ordinaria, o penal, y potestad administrativa sancionadora, en la terminología más generalizada, o potestad administrativa sancionatoria según otros. Desde un punto de vista teórico tal delimitación nos trae varias cuestiones que deben ser contestadas: "¿Pueden administrativizarse determinados sectores de la justicia penal sin menoscabo de las garantías que el principio de legalidad penal significa? ¿Pueden penalizarse determinadas zonas del Derecho administrativo sin menoscabo de la eficiencia de la Administración?" (8). "La cuestión estriba simplemente --según nos dice Bajo Fernández--, en saber qué poder sancionador --puede quedar en manos de la Administración sin que se resientan los pilares básicos de nuestro orden jurídico institucional" (9).

La doctrina está de acuerdo en que la Administración debe tener atribuída una potestad sancionadora que, a través de actos administrativos, va a incidir de forma gravosa en las diversas situaciones en que se encuentren los administrados. Ahora bien, podemos preguntarnos por su fundamento, así como su distinción respecto de la potestad punitiva penal, en línea con nuestro deseo de dejar deslindadas las dos esferas, la penal y la administrativa.

El fundamento de la potestad sancionadora es reflejado por los autores de forma distinta según el punto de vista que se adopte previamente, ya sea la Administración, el administrado y la realidad jurídico-normativa en que aquél se produce. Así, se ha señalado por Garrido Falla que "la configuración de la Administración como un poder jurídico (y en tal sentido autosuficiente) postula esta potestad sancionadora".(10). Desde el administrado, la potestad sancionadora se fundamenta en la necesidad de que se cumplan los deberes que aquéllos tienen frente al Estado, en cuanto se encuentran en una situación de sumisión. Por su parte Miguel Montoro fundamenta esta potestad de la Administración como "colofón de la existencia de un ordenamiento jurídico-administrativo, que demanda la necesidad de reprimir las infracciones al mismo, al objeto de defender en todo momento su validez y eficacia" (11).

Acabamos ya de indicar que según algunos autores - puede no ser distinto el fundamento de la potestad sancionadora y el que se predica del poder punitivo del Estado. Por ello se entiende necesario señalar a continuación las opiniones doctrinales que mantienen diferente criterio. En efecto,

existen autores que no creen haber encontrado elementos suficientes para distinguir ambas potestades. Así Zanobini - parte de que por razones extrañas a su naturaleza se ha - atribuído unas veces la posibilidad de imponer sanciones a la Administración y otras a los Tribunales. En particular, - destaca que las sanciones son impuestas por órganos administrativos, que pueden recaer no sólo en las personas físicas sino en las personas jurídicas, y que basta que la acción - sea voluntaria sin que se exija dolo ni culpa . . . Para - otros autores el criterio válido es el de la competencia si se quiere distinguir una potestad de otra (12), de tal suerte que deberá acudirse a descubrir que órgano puede imponer una sanción para deducir si su naturaleza es administrativa o penal.

A nuestro juicio estamos ante unas posturas sencillas, que atienden a la realidad de los hechos, y que están más a la manifestación externa del ejercicio de la potestad que a su propia naturaleza interna. Por ello deberíamos intentar buscar fundamentar la distinción en razones materiales y no meramente externas o formales. Distingue así Raneletti las leyes penales, -que castigan las infracciones de normas establecidas para tutelar de forma inmediata del Derecho-, y las leyes de policía, establecidas para la tutela mediata del Derecho. Por su parte Girola llama la atención= sobre un dato a nuestro juicio de interés. Señala, en concreto, que "cuando los intereses a tutelar se valoran más intensamente se conminan con una sanción penal" (13). Este criterio podría tenerse en cuenta a la hora de examinar la evolución de nuestro régimen jurídico sancionador tributario, y la tipificación del delito fiscal, si bien dado que tendremos ocasión de volver sobre estas ideas en este mismo trabajo no profundizamos ahora en ellas.

También se acude como criterio delimitador de la actividad sancionadora al objeto último perseguido. Así según Montoro Puerto la actividad jurisdiccional del Estado - está en función del ordenamiento general, mientras que la Administración en el ejercicio de la potestad sancionadora - persigue cuidar los intereses que actualiza y reintegrar el ordenamiento jurídico administrativo (14). Ello nos permite recoger la opinión de García de Enterría y T.R. Fernández - quiénes sostienen que "la potestad de sanción se diferencia cualitativamente y por sus fines de la potestad punitiva penal". Este criterio es a nuestro juicio básico ya que va a permitir profundizar posteriormente sobre el bien jurídico - protegido dentro de la esfera tributaria. En efecto, recordemos en su momento que según dichos autores con la potestad punitiva penal se protege el orden social colectivo, - mientras que la potestad sancionatoria que tiene la Administración está orientada a la propia protección más que a - otros fines sociales. De otra parte en la esfera penal se - persigue "un fin retributivo, abstracto, expiatorio, eventualmente correctivo o resocializador, en la persona del delincuente", a diferencia de la potestad de la Administración que no se encamina a todos los ciudadanos sino a quiénes forman parte de la organización administrativa, o se - han situado respecto de ella en una situación de dependencia directa e inmediata (15).

Mostrar cierta preferencia por las opiniones de - carácter sustantivo y no meramente formal, no supone que se desconozca la utilidad de estas últimas. Diríamos, en una primera aproximación, que si un determinado órgano administrativo o penal impone sanciones puede admitirse que, en principio, ello es manifestación externa de la potestad sancio-

natoria de la Administración, o de la potestad punitiva penal. Pero, a continuación el intérprete no queda liberado - de profundizar, y tratar de examinar los criterios de valoración que se han tenido en cuenta, y más aún proceder a una interpretación teleológica de sus preceptos reguladores tratando de averiguar el fin último que se pretende alcanzar - con ellos. Quizás después de un examen cuidadoso se llegue a la conclusión de que ésta o aquella sanción no obstante - figurar atribuida a órganos administrativos, reúne mejor - las características que en teoría se predicán de la potestad punitiva penal, o viceversa, y sea necesario aconsejar - una modificación del ordenamiento jurídico.

Con estas ideas queda señalada la dificultad que la doctrina encuentra a la hora de delimitar entre sí las potestades. Por ello, no es de extrañar que entre ellas se den supuestos de relación e incluso de interconexión. Así - Rodríguez Devesa entre los penalistas señala que "una serie de sanciones administrativas vienen a operar sobre presupuestos fácticos idénticos a los propios del Derecho penal, sea en la esfera gubernativa o en la disciplinaria" (16).

La cuestión apuntada adquiere relieve especial a la hora de estudiar la posibilidad de que exista la imposición de sanciones a una misma persona por la Administración y los Tribunales, en relación con idéntica materia (17). A juicio de Garrido Falla "aquí sería de aplicación el principio, non bis in idem, puesto que en ambos supuestos se castiga igualmente en virtud de la misma relación que une al individuo con el Estado y por causa de una única transgresión cometida (18). Por su parte García de Enterría distingue según la clase de sanciones. Si se trata de sanciones -

administrativas de protección del orden general, considera que es posible que surjan verdaderos bis in idem. Sin embargo, en las sanciones disciplinarias si se acumulan a las mismas penas judiciales no por ello se infringe el principio non bis in idem, en base a que si bien un mismo hecho es simultáneamente una infracción para dos ordenamientos diversos, se parte de dos situaciones distintas, una supremacía especial, y una supremacía general poder público-súbdito.

La solución que la doctrina busca con las ideas expuestas anteriormente, no hace sino reflejar una realidad cual es que la diferenciación teórica, entre lo penal y lo administrativo, no ha respondido a razones sustantivas de técnica jurídica, sino a otros motivos. Así se ha señalado por los autores que la atribución de un ilícito a la órbita penal o el dejar su sanción a órganos administrativos ha sido fruto simplemente de criterios de oportunidad y flexibilidad (19). Por ello, se pretende lograr un perfeccionamiento del régimen jurídico, a fin de evitar que unos mismos hechos sean sancionados no solo por ordenamiento administrativo, sino también por el penal.

Las reflexiones anteriores nos obligan a preguntarnos por cual sea el ámbito de aplicación de la potestad sancionadora de la Administración en la Constitución Española. La lectura del art. 25 permite sostener que la Administración tiene atribuida una potestad sancionatoria administrativa general con dos limitaciones importantes. De un lado el respeto al principio de legalidad, y de otro la prohibición de sanciones privativas de libertad.

Por lo que se refiere a la compatibilidad o no entre sanciones administrativas y penas judiciales, y en concreto al principio general del derecho conocido por - "non bis in idem", la sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de enero de 1.981 sostiene que si bien no se - encuentra recogido expresamente en los artículos 14 a 30 de la Constitución, va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos - principalmente en el artículo 25 de la Constitución. De- aquí se deduce que el principio citado tiene apoyo cons- titucional, por lo que según Garcia de Enterría la infrac- ción administrativa ha dejado de ser con ello un tipo su- perpuesto al penal y mucho menos un tipo de funcionamien- to independiente al penal y hasta contradictorio con él.

La sentencia sostiene que el citado principio= supone que no recaiga duplicidad de sanciones -adminis-- trativa y penal- en los casos en que se aprecie la iden- tidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de -- una relación de supremacía especial de la Administración que justificase el ejercicio del ius puniendi por los -- Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración (20).

En resumen, la Constitución reconoce la potes- tad sancionatoria de la Administración y acepta la consa- gración constitucional del principio non bis in idem, - siendo amparable en sede constitucional.

Además del indicado hay otros temas en los que también se procede a una aportación doctrinal con miras al perfeccionamiento de las normas jurídicas. En concreto cabe -- apuntar que se analiza la situación de hecho en que se encuentra la Administración a la hora de aplicar dichas normas, así como el desarrollo de su potestad sancionadora. No en vano la enumeración de las diversas actividades, en las que se ha procedido a tipificar infracciones administrativas y a enumerar sanciones aplicables a quiénes cometen -- aquéllas, es amplia y abarca multitud de sectores de la actividad administrativa. Con razón se ha hablado de "el poder insospechado de la Administración sancionadora" (21).

Son varios los motivos de diversa índole que pueden admitirse como justificación de esta situación a la que se ha llegado, prescindiendo de los que podrían calificarse como políticos. Históricamente han influido en ese "poder", el incremento de las competencias del ejecutivo frente al legislativo, junto con el fuerte intervencionismo con que hoy nos encontramos. Desde el punto de vista legislativo, cabría resaltar el desfase en que se encuentran las normas -- procesales en relación con una Administración distinta, en su organización y actividad respecto la existente en el momento de aprobarse aquéllas. En este sentido, se ha señalado por Tornos Más, que este auge del poder sancionador de la Administración está en relación con una falta de interés por el tema en las grandes leyes administrativas (22). Desde la perspectiva de organización y procedimiento parece predominar un deseo de eficacia, de conseguir que la actividad administrativa tenga garantizada el logro de sus objetivos en función de los medios que emplea, de manera que los administrados se abstengan de conductas que puedan impedirlo mediante una tipificación amplia de supuestos que se estimen contrarios a aquéllos. Cabe así pensar, que la eficacia administrativa se pretende alcanzar, incluso con cierta

merma de las garantías que el ordenamiento jurídico debe - conceder a los que están sometidos a la supremacía de la - Administración.

Conviene recordar aquí algunas de las causas citadas por Parada Vázquez que ha profundizado en el tema desde la vertiente del proceso penal, tratando de indagar cuáles son las razones por las que se ha producido un vaciado de lo penal a favor de lo administrativo. En otras palabras estudia por qué se reconoce un incremento de supuestos concretos en que la Administración ejercita su potestad sancionadora, siendo así que a su juicio podrían ellos incidir perfectamente en el ámbito de la potestad punitiva atribuida a los Tribunales. Nos habla dicho autor de las causas del desarrollo del poder penal de la Administración española - dando a entender, según se deduce a nuestro juicio de su exposición, que lo califica de poder penal en sentido crítico como ejercicio por la Administración de un poder que no le corresponde. Entre las causas aludidas incluye la ausencia de funcionarios públicos en el proceso penal; la falta de valor probatorio de la actividad administrativa de constatación de las infracciones; la ambigüedad sobre la naturaleza y carácter del Ministerio Fiscal y la rigidez de la regla "nulla poena sine iudicio". En su opinión, la extensión del poder sancionador de la Administración está en función del poder penal de los tribunales porque "el sector de la actividad represiva del Estado que los jueces no cumplen, tienden a cubrirlo los funcionarios (23),

El diagnóstico de este autor, a nuestro entender, tiene el mérito de haber enfocado el tema desde una vertiente contraria a la que suele ser usual, o sea no desde la situación real de la Administración, sino desde el análisis - y juicio del proceso penal, y de la organización y funciona

miento de los tribunales (24). Creemos, sin embargo, que -- hoy no basta con meditar sus opiniones, sino que hay que tener presente también todas las que anteriormente indicába--mos, sobre todo en los momentos que atravesamos de reforma de los grandes Códigos y de revisión de las leyes básicas -- reguladoras de la actividad administrativa, con el deseo de lograr un robustecimiento de los derechos y garantías jurí--dicas de los administrados, en línea con los principios ins--piradores de la Constitución Española de 1.978.

Todo ello es especialmente importante, si creemos en la necesidad de que la Administración tenga atribuidos -- los medios de reacción necesarios frente a los supuestos de incumplimiento de las normas. Sin embargo, no olvidemos que no siempre se considera adecuado reconocer potestad sancio--nadora a la Administración en relación con alguna modalidad de actividad administrativa, en especial si estamos en su--puestos en los que correspondió a los tribunales en otras -- épocas la aplicación de las normas punitivas.

A la vista de lo expuesto cabe señalar con Joa---quín Tornos que el auge del poder sancionador en manos de la Administración, frente a la pretendida reserva de la po--testad para imponer sanciones en manos de los tribunales penales, no nos parece criticable en sentido absoluto, siem--pre que se arbitren las necesarias garantías para que el particular pueda hacer valer sus derechos; es decir, siempre -- que se juridifique de la mejor forma posible este poder de--la Administración, para intentar lograr así una mayor segu--ridad y justicia en el ejercicio de esta competencia (25).

3.- La infracción administrativa y la teoría de la culpabilidad.

Ante el incumplimiento frecuente de normas administrativas, y partiendo de que a la Administración le corresponde la potestad de sancionar, -si bien debiendo procurarse su deslinde con referencia a la potestad punitiva que -- ejercen los tribunales-, conviene hacer algunas consideraciones sobre las conductas ilegales, a pesar de que la doctrina no suele entrar en una exposición detallada de las infracciones administrativas a diferencia de lo que ocurre -- con las sanciones (26). Vamos a continuación a referirnos a la naturaleza de las infracciones, tratando de deslindarlas de los ilícitos penales. Después de hacer una breve referencia a las sanciones, examinaremos los principios que deben informar las normas sancionadoras centrándonos especialmente en la teoría de la culpabilidad.

La primera de las cuestiones citadas puede centrarse con las siguientes cuestiones: ¿La infracción administrativa se confunde con el ilícito penal?, o más bien -- ¿existen razones materiales que sirvan de soporte a una distinción respecto de él?. En este último caso, ¿cuáles son -- los criterios de distinción?. A la vista de todo lo ya expuesto cabe intentar agrupar las opiniones doctrinales. El primer grupo vendrá integrado por aquellos autores que niegan que existan criterios diferenciadores, basándose para -- ello en razones diversas, ya sea la protección de los administrados que a su juicio se vería afectada si se admite la tesis contraria, ya sea también por considerar prioritaria=

una concepción unitaria de la potestad punitiva del Estado (27). En esencia, este grupo de autores adoptan una postura consecuente con la negativa a admitir un Derecho penal - administrativo o, según otros, un Derecho sancionatorio. No significa ello que las tesis sean paralelas. Lo que se quiere significar es que algunos autores lo que hacen es aplicar, a la distinción infracción administrativa-ilícito penal, su postura previa sobre las relaciones Derecho penal-administrativo (28), postura criticable porque no intenta profundizar en la esencia de aquellos ilícitos, quedándose por lo tanto centrados en la administración, o no, de un desdoblamiento del Derecho penal, y en una afirmación, más que dudosa, de que la Administración no puede actuar de forma jurídica plena con respecto a los derechos de los administrados.

El segundo grupo de autores ofrece una nota común, consistente en el hecho de reconocer que se da una diferenciación entre la infracción administrativa y el ilícito penal. Sin embargo, cabe señalar una gran diversidad de matices dentro de este grupo, desde los que sostienen una contraposición entre ambos señalando sus notas características, y por lo tanto diferenciadas, hasta los que indican aspectos concretos que sirven para su identificación exterior. Sin afán exhaustivo señalemos algunas opiniones doctrinales suficientemente expresivas de estas posturas.

Miguel Montoro formula la distinción, que a su juicio es totalmente clara, entre la infracción administrativa y la penal, en base a diversos criterios entre los que incluye el ordenamiento infringido, el sujeto activo de la infracción, la culpabilidad y el principio de legalidad (29). En otros autores la distinción puede deducirse de la lectu-

ra de sus comentarios sobre el fundamento y la extensión -- de la potestad sancionadora de la Administración. Así Garrido Falla alude a las "transgresiones que se han producido - en un campo cuya competencia y cuidado ha sido previamente= encomendado a la Administración" (30), referencia ésta que permite conocer¹⁰ que piensa sobre las transgresiones que no sean administrativas. Hay asimismo opiniones doctrinales - que destacan como nota distintiva no el ámbito encomendado, sino el bien jurídico que se lesiona en uno y otro caso (31).

Junto a las notas cualitativas también se apuntan criterios cuantitativos que aluden a los delitos y a las - faltas muy graves, que entrarían en el ámbito del Derecho - penal, y otras faltas o transgresiones que, ya estén reco- gidas en el Código penal o en leyes administrativas, se ca- lifican de administrativas por la escasa importancia que re- visten (32). Estas opiniones buscan quizás liberar a los Códigos penales de lo que a su juicio es un lastre para la - ciencia jurídico penal, más que mostrarse decididos parti- darios de una neta distinción entre ambos ilícitos (33).

Enlazan con lo expuesto las opiniones doctrinales puramente basadas en criterios formales, no ya del ordena- miento jurídico, sino de la clase o naturaleza de reacción= que éste tiene previsto. Así Bajo Fernández opina que hoy - se rechaza mayoritariamente la posibilidad de hallar un cri- terio sustancial de diferenciación, y considera que no hay más distinción que la formal. "Ilícito administrativo es el castigado con sanción administrativa e ilícito penal el cas- tigado con pena"(34).

Si quisieramos formular un juicio sobre las doctrinas expuestas tendríamos que reconocer que hay criterios externos que permiten constatar la presencia de ilícitos administrativos, criterios que vienen además exigidos por razones en unos casos de índole práctica y de organización, y en otras por motivos didácticos. Sin embargo, podrían resaltarse unas notas internas que son comunes con las que ofrece el ilícito penal. En este sentido, no carecen de razón las posturas teóricas que citamos más arriba que sostenían la imposibilidad de distinguir uno de otro, o lo que es lo mismo su identidad. Ahora bien esta opinión debe matizarse, en el sentido de que si bien existen diferencias externas, sustancialmente presentan una identidad común, pero no por los motivos que aquéllos autores alegaban, sino porque tenemos que reconducir ambas figuras a un supraconcepto cuál es el ilícito en general. Así la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 1.972 aludía al ilícito como "supraconcepto comprensivo de sus manifestaciones fenoménicas administrativa y penal" (35). Podría encontrarse aquí la razón de una falta de análisis teórico de la infracción administrativa a diferencia de las sanciones administrativas, tema del que brevemente nos ocuparemos a continuación.

García de Enterría entiende por sanción administrativa un mal inflingido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal (36). Esta definición es más amplia que las que se limitan a señalar el órgano que impone la sanción, a fin de diferenciar las sanciones administrativas de las penales (37). Otros autores omiten toda definición, dando por supuesto que los casos de incumplimiento de las normas jurídico administrativas producen una reacción del ordenamiento. En otras palabras no analizan "la sanción administrativa", pero exponen = las sanciones administrativas establecidas en las normas (38).

En relación con su naturaleza se procede a caracterizar las sanciones administrativas. Así, se contrapone sanción y coacción administrativa por Garrido Falla indicando que "la coacción se encamina al cumplimiento de lo ordenado contra la voluntad del obligado a ello" mientras que "la sanción es un medio represivo que se pone en marcha precisamente porque la obligación no se ha cumplido".

También se estudia su delimitación respecto a las penas judiciales, distinción ésta que hace reproducir las opiniones ya expresadas sobre Derecho penal-administrativo, o infracción administrativa-ilícito penal, si bien con la peculiaridad de que para algunos ello es eje de la exposición (39), mientras que otros renuncian a su examen en base a que la infracción debe ser el punto de partida y la sanción solamente la consecuencia (40).

A continuación queremos recoger dos clasificaciones doctrinales de sanciones administrativas. Garrido Falla contrapone sanciones disciplinarias (41) y sanciones correctivas, según se impongan en base a poderes especiales o a los poderes genéricos de la Administración. Dentro de este segundo grupo, incluye las sanciones de policía administrativa y las que vienen motivadas por incumplimiento de los deberes de prestación de los administrados, citando como ejemplo de ellas las multas fiscales (42).

Por su parte García de Enterría distingue las sanciones administrativas de protección del orden general y las sanciones administrativas de autoprotección. Aquéllas tienen por finalidad tutelar el orden social general (43). Con las de autoprotección, tal como se deduce de la denominación empleada, la Administración pretende tutelar su organización y orden internos. Como manifestaciones de éstas analiza las sanciones disciplinarias, las sanciones de la lla-

mada policía demanial, las sanciones rescisorias de actos - administrativos favorables y las sanciones tributarias. Con estas últimas "que la autoridad administrativa inflinge a - los infractores de las normas de este carácter, la Adminis-- tración protege su derecho a percibir de los ciudadanos las prestaciones tributarias".

El mayor interés de esta última clasificación para nosotros radica en que, a su juicio, las sanciones de - autoprotección derivan del ejercicio de la potestad de sanción administrativa, que se diferencia cualitativamente y - por sus fines de la potestad punitiva penal. Por el contrario en las sanciones de protección del orden general, "la - distinción entre esta potestad sancionatoria y la punitiva penal actuable por los Tribunales represivos, es práctica-- mente imposible en un plano general y teórico" (44).

En el Derecho positivo es frecuente agrupar las - sanciones según su menor o mayor gravedad en relación con la clasificación que se hace de las infracciones como leves, graves y muy graves (45).

Teniendo en cuenta las sanciones administrativas a aplicar a los supuestos de infracciones cabe preguntarse por los principios que informan su regulación, en especial por el principio de culpabilidad. La exposición anterior no ha sido ociosa, ya que solo habiendo expuesto las diversas teorías acerca de la naturaleza de la infracción administrativa, estamos en condiciones de analizar dichos principios, que pueden ser aceptados, con mayor o menor entusiasmo, según la postura adoptada sobre su misma naturaleza.

Se ha preguntado la doctrina sobre la existencia - de unos principios generales inspiradores de las normas san cionadoras. Unos se esfuerzan por inducirlos de los precep- tos vigentes. Otros se muestran pesimistas al final de su - análisis declarando la falta de unos principios básicos (46). En cualquier caso surge, como derivación necesaria, la posi- ble aplicación de los principios inspiradores de las normas penales. El propio Tribunal Supremo tiene declarado de for- ma reiterada la necesidad de acudir a los principios de or- den penal, en ausencia de declaraciones generales formula- das por las normas sancionadoras administrativas.

Entre dichos principios cabe recoger la opinión - de Joaquín Tornos de que "hoy la potestad sancionadora de - la Administración está obligada a los principios nullum cri- men, nullapoena sine lege, debiendo asimismo calificar co- rrectamente los hechos "(47). Las infracciones y sanciones administrativas deben estar determinadas previamente en una norma formalmente con rango de Ley (48). Por ello, no es de extrañar que se critique el ejercicio de la potestad sancio- nadora por parte de la Administración mediante normas regla- mentarias, en base al incumplimiento de aquél principio, a fin de respetar al máximo las garantías jurídicas (49).

Recordemos que la Constitución Española de 1.978 declara en su artículo 25 que "nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de - producirse no constituyan delito, falta o infracción admi- nistrativa, según la legislación vigente en aquél momento". Este precepto es más amplio que las normas derogadas por el texto constitucional en cuanto incluye expresamente a la in- fracción administrativa. Diríamos que se constitucionaliza= un principio que debe informar el Derecho sancionador admi- nistrativo (50).

Destacan García de Enterría y Tomás Ramón Fernández la idéntica formulación del principio de legalidad, plasmado en el artículo 25.1 de la Constitución, con la - relativa a los delitos y faltas penales. Por ello no du-- dan en afirmar que la equiparación es muy importante para explicar el alcance de tal principio en la materia sancio-- natoria administrativa, alcance que es idéntico al propio del Derecho penal. De aquí que entiendan que al estar in-- corporado el artículo 25.1 al catálogo formal de derechos fundamentales y teniendo que atribuirse a la Administra-- ción la potestad para sancionar a través de ley formal, - se haya recortado la amplísima potestad sancionatoria ad-- ministrativa construida en su mayor parte por meras nor-- mas reglamentarias (51).

En conexión con el principio de legalidad, apa-- rece la necesidad de que las acciones u omisiones a las - que se pueda imponer sanciones, aparezcan incorporadas de manera directa y expresa en las normas administrativas. - El principio de tipicidad administrativa es consecuencia= del principio de legalidad. Sin embargo la doctrina ha ve-- nido defendiendo que en la esfera administrativa se rela-- tiviza este principio en aras de la discrecionalidad de - la Administración (52).

La aproximación del Derecho sancionatorio admi-- nistrativo al Derecho penal encuentra un nuevo punto de - apoyo en el texto constitucional, ya que su artículo 25.1

recoge el principio de tipicidad al declarar que la norma legal ha de haber determinado previamente las acciones u omisiones que constituyen infracción administrativa.

Centraremos a continuación la atención en el -- principio de culpabilidad. La admisión de dicho princi--- pio en la esfera administrativa no es cuestión pacífica.- Primero, por la ausencia de principios generales en las= leyes. Segundo por la escasa dedicación doctrinal al tema. Tercero, por la solución seguida por la jurisprudencia - que no ha sido siempre uniforme, y cuarto, porque no ca-- be aceptar una posición unitaria olvidando los distintos= sectores en concreto de actuación administrativa.

Existen opiniones doctrinales claramente con--- trarias a la admisibilidad del principio de culpabilidad= en la esfera administrativa, al menos con el mismo alcan= ce que tiene en el Derecho penal (53). Montoro Puerto - señala como en los textos reguladores de sanciones admi-- nistrativas unas veces hay una referencia al dolo o a la= culpa de forma concreta; otras solo hay una referencia in directa, o se emplea el término voluntarias del Código - penal. Pero añade, "en otros muchos textos hay una total= ausencia de expresiones o conceptos relacionados con la - culpabilidad".

Partiendo de esta realidad normativa las opiniones doctrinales contrarias a la admisión del principio citado, se ven también influenciadas por su posición ante el Derecho penal, -en cuanto llegan a conclusiones que favorecen - el deslinde del Derecho administrativo-, lo que motiva aún más su postura. Tampoco es ajeno a ello la necesidad de justificar la situación que ocupan las personas jurídicas ante las sanciones administrativas.

El autor antes citado concreta su posición señalando que "la conducta sujeta posteriormente a una sanción es de aquéllas para cuya realización no se exige la existencia de dolo o culpa; bastará con que resulten infringidos - aquellos deberes que sobre el administrado pesan, con carácter general o especial, por el ordenamiento jurídico administrativo". Junto a este requisito, -es decir, además de - que dichas normas se hayan incumplido-, el autor citado delimita el alcance y finalidad de la conducta que debe haber sido querida "por el agente en orden exclusivamente referido a la realización de la misma". En esta síntesis de su trabajo hay que decir cual es su opinión acerca de los supuestos en que el ordenamiento toma en consideración la culpabilidad. A su juicio, dicha referencia solo opera agravando la conducta a efectos de elevar las sanciones que sean procedentes. A la vista de su exposición cabe pensar, por varias razones (54), que su argumentación es el resultado más bien de un deseo influido por autores administrativistas, que una sólida conclusión fundada en el derecho positivo.

Junto a estas posturas contrarias al principio de culpabilidad, hay otras que no adoptan una posición sobre el tema, en línea consecuente con su silencio en todo lo -

que concierne a normas sancionadoras. Finalmente, en sentido positivo se manifiestan autores al hilo de sus comentarios sobre la reforma del régimen sancionador, tal es el caso de Parada Vázquez o de Bajo Fernández. Otros fundamentan su admisión en un análisis de las normas vigentes, ya sea con carácter general o con referencia a un sector concreto de las relaciones administrativas.

García de Enterría y T.R. Fernández al referirse al principio "nulla poena sine culpa" no dudan en calificarlo como requisito capital, remitiéndose a lo que resulta sobre el mismo del Derecho penal. Destacan como la jurisprudencia contencioso-administrativa, aunque con algunas vacilaciones, exige el concurso de dolo o culpa como requisitos que deben concurrir en las infracciones. Ello es consecuencia de su postura previa acerca de la identidad de los principios del Derecho sancionatorio administrativo con los que informan la potestad punitiva penal (55).

Por su interés citemos la Sentencia de 2 de marzo de 1.972 que viene a señalar como la materia sancionatoria o correctora, aunque se produzca en la esfera administrativa la valoración de los hechos e interpretación de las normas, se mueve en el ámbito de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio viene sujeto a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las sanciones, principios establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, tales como que la acción ha de ser típica o prevista y descrita como tal por norma jurídica anterior; anti-jurídica, esto es lesiva de un bien protegido por la Ley; - culpable o atribuible al autor por dolo o culpa, y no procediendo en ningún caso la interpretación extensiva, ni analógica.

De todo lo expuesto, se deduce la postura de la doctrina ante el principio de culpabilidad en las infracciones administrativas. Somos conscientes de que no se han recogido exhaustivamente las opiniones doctrinales, por no ser ese nuestro deseo, ni permitirlo el fin de este trabajo. Queda sin embargo, constancia de un tema discutido doctrinalmente, que ha sufrido variaciones en la jurisprudencia (56) pero que es apoyado por un sector doctrinal si se quiere una mejora de las normas sancionadoras administrativas.

En este propósito la Constitución supone un factor decisivo a tener en cuenta. El Tribunal Constitucional, interpretando el alcance del artículo 24, expone en su sentencia de 8 de junio de 1.981 afirmaciones que por su trascendencia no dudamos en recoger aquí. Nos dice el alto Tribunal que la Constitución incorpora un sistema de valores cuya observancia requiere una interpretación finalista de la Norma Fundamental, Y añade que para llevar a cabo dicha interpretación ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales (57).

La sentencia en base al criterio citado y a la interpretación finalista proclama la aplicación de los

principios del proceso penal, por lo que en la actualidad la Administración tiene que imponer las sanciones en base al procedimiento legalmente previsto, otorgando la posibilidad de defensa previa y admitiendo que se pueda interponer recurso en todo caso (58). Ello nos lleva a hacer algunas consideraciones sobre la culpabilidad y procedimiento sancionador.

La culpabilidad en las infracciones administrativas debe ser apreciada en las actuaciones concatenadas entre sí que integran el procedimiento sancionador. La Ley de Procedimiento Administrativo regula con carácter general el procedimiento ordinario, dejando a salvo los procedimientos especiales. Su artículo 133 supone una garantía para los administrados en cuanto declara que "no podrá imponerse una sanción administrativa sino en virtud del procedimiento regulado en el presente capítulo", dentro del cual es posible valorar la participación de los interesados y su posible culpabilidad en relación con los hechos cometidos. Por ello el artículo 136 indica como objeto a alcanzar en el procedimiento "el determinar las responsabilidades susceptibles de sanción" que han de derivarse de las pruebas practicadas a la vista de los hechos. La propia Ley con estas palabras parece inclinarse por la -- necesidad de demostrar la culpabilidad concurrente en los presuntos infractores, lo que se confirma además por la -- exigencia de formular un pliego de cargos exponiendo los hechos imputados. Recordemos que la imputabilidad es presupuesto de la culpabilidad. Se completa este procedimiento con notificación a los interesados para que aleguen --

cuanto consideren conveniente a su defensa (59).

Dejando fuera de consideración los procedimientos especiales, no puede desconocerse que la apreciación de la culpabilidad no viene favorecida por el incremento de infracciones en determinados sectores de la actividad administrativa. Podría, sin embargo, observarse que esa masificación se produce en infracciones de menor gravedad, en las que además existe un reconocimiento espontáneo de culpabilidad por parte de los infractores. Se ha propuesto por Parada Vázquez la posibilidad de aceptar condenas sin proceso, a fin de obviar la rigidez de la máxima "nulla poena sine iudicio", propuesta que en principio no favorece la valoración de los elementos subjetivos concurrentes en la infracción. Sin embargo, pueda evitarse ello por la posible suspensión de los efectos derivados del acto sancionador como consecuencia del solo hecho de la formalización del recurso (60).

Tampoco se favorece la aplicación del principio de culpabilidad por la admisión de acuerdos entre el presunto infractor y la Administración que eviten las actuaciones previas y extingan la acción penal (61). Entendemos que mediante ellos se favorece la eficacia sancionadora administrativa, si bien con grave riesgo de imponer sanciones a personas que no siendo culpables acepten soportar la correspondiente sanción administrativa, con el fin de evitarse las incomodidades que le resultarían en el marco del procedimiento administrativo.

Junto a los supuestos indicados conviene refle---
xionar brevemente sobre como favorecer la apreciación de la
culpabilidad. Frente a una separación absoluta del procedi-
miento sancionador administrativo y el proceso penal (62),-
cabe defender los intentos que se proponen para lograr la -
debida coordinación entre ambos. Señalemos así las ventajas
que tendría para el principio "nulla poena sine culpa" el -
favorecer una coordinación como la antes apuntada mediante-
la actuación administrativa en la fase de investigación de
los hechos, y comprobación de las presuntas responsabilida-
des en orden a declarar las conductas merecedoras de san---
ción. Bajo Fernández generaliza supuestos concretos de nues-
tra legislación, entre los que incluye la regulación del de-
lito fiscal (63).

También se ha propuesto "reconocer valor probato-
rio a los documentos en que se incorpora la actividad admi-
nistrativa de constatación de infracciones, excepcionando -
el principio de libertad de valoración de la prueba en el -
proceso penal". Esta posibilidad, defendida por Parada Váz-
quez, tiene la ventaja de ser una técnica procesal que per-
mite encauzar judicialmente las infracciones administrati-
vas, fortaleciendo la posible aplicación de principios pena-
les tal como el de culpabilidad. Sin embargo, ofrece el in-
conveniente de que el mismo no sea respetado plenamente en
la fase de actuación administrativa, a menos que se disponga
de la normativa adecuada y la misma se observe por los ór-
ganos correspondientes. En todo caso los medios de prueba -
deben encaminarse a lograr plenamente la demostración de la
culpabilidad del infractor (64).

Finalmente, entendemos que la presencia, en situación privilegiada, de los funcionarios en el proceso penal, propuesta también por Parada Vázquez, es beneficiosa para la aplicación del principio de culpabilidad al menos de forma directa, ya que está más en la línea de mecanismo compensatorio de una Administración inerme, según la terminología de Bajo Fernández. Otra cosa es que indirectamente pueda favorecer la aplicación de las normas punitivas y procesales penales.

Terminemos propugnando una revisión, a fondo, de las normas sancionadoras aplicables a los supuestos de infracción del ordenamiento administrativo, a la luz de los principios inspiradores del texto constitucional hoy vigente, con el propósito de lograr el fortalecimiento de las garantías de los administrados, la plena aplicación de los principios que deben informar el procedimiento sancionador y, en especial, del principio de culpabilidad, teniendo además presente el objetivo de dotar a la Administración de medios de reacción adecuados ante posibles infracciones administrativas. (65)

NOTAS AL CAPITULO II

NOTAS

- (1) José María Rodríguez Devesa, Derecho penal español, - parte general, Madrid, 1973, pág. 17.
- (2) J. Ramón Parada Vázquez, El poder sancionador de la - Administración y la crisis del sistema judicial pe-- nal, Revista de Administración Pública, núm.67, pág.- 42.
- (3) J.R.Parada, El poder...op.cit. pág. 45.
- (4) Fernando Garrido Falla, Tratado de Derecho adminis-- trativo, Vol.II, Parte general, Madrid 1960, pág.138 y 174. Un estudio anticipado sobre el tema fué su - trabajo. Los medios de policía y la teoría de las - sanciones administrativas. Rev. de Administración Pú blica, núm.28, 1959, pág.12 y ss.
- (5) E.García Enterria y Tomás Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo, Civitas, Madrid 1977, pág. - 147. El capítulo dedicado a las sanciones administra tivas a que se refiere el texto fue publicado por E. García de Enterria en Civitas, Revista Española de - Derecho administrativo núm.10, pág. 399 a 430, bajo= el título "El problema jurídico de las sanciones ad ministrativas". Por ello se hará referencia en algu nas ocasiones solo a dicho autor ya que fue quién hi zo la redacción base del capítulo, según se hace - constar en la pág. 8 del Libro Curso de Derecho Admi nistrativo.
- (6) Por su interés nos atrevemos a reproducir textualmen te sus palabras a pesar de su extensión, ya que de-- ben ser meditadas en profundidad para sacar de ellas todas las consecuencias posibles:
 "Así como la ciencia jurídico-penal ha forjado -y es te es uno de los grandes logros de la Ciencia jurídi co penal de los siglos XIX y XX- una teoría general= del delito que descompone con especial rigor los dis tintos elementos de esa figura con vistas a un afina miento de la exigencia de una justicia personalizada, teoría que en su mejor parte ha pasado a los Códigos penales en vigor, el Derecho Administrativo descono ce una creación semejante sobre la infracción legal= determinante de una sanción administrativa, así como sobre esta misma, desconocimiento que es extensible=

a la legislación especial que define los poderes sancionatorios de la Administración.

De este modo frente al afinamiento de los criterios y de los métodos del Derecho Penal, el derecho sancionatorio administrativo ha aparecido durante mucho tiempo como un derecho represivo primario y arcaico, donde seguían teniendo cabida las antiguas y groseras técnicas de la responsabilidad objetiva, del versare in re illicita, de supuestos estimativos y no tipificados legalmente de las infracciones sancionables, de las pruebas por presunciones, con desplazamiento al reo de la carga de probar su inocencia, de los procedimientos sancionatorios no contradictorios, de recursos en justicia condicionados a la previa efectividad de la sanción, o de los que puede resultar la sorpresa de un Reformatio in pejus, de la persistencia imprescriptible de la responsabilidad, de la limitación o indeterminación de las penas o sanciones, de inaplicación de técnicas correctivas, como la del concurso de delitos, o de causas de exclusión de la responsabilidad o, de la acción, o de la antijuricidad, o del sistema de atenuantes, de condenas condicionales, etc.". Curso...op.cit.2ª edic.1981,pág.161.

- (7) Además de los trabajos ya citados sobre el tema indiquemos entre otros los de J.Cerezo Mir, Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo, - Anuario de Derecho penal y Ciencias penales, 1975, - pág. 159 a 173, y F.Bello Landrove, El Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador en España, - Estudios penales I, Santiago de Compostela, 1977.
- (8) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho...op.cit. pág. 29.
- (9) Miguel Bajo Fernández, Derecho penal económico, Civitas, Madrid 1978, pág. 98.
- (10) F.Garrido Falla, Tratado...op.cit. pág. 178.
- (11) Miguel Montoro Puerto, La infracción administrativa, Ed. Nauta, Barcelona 1965, pág. 330.
- (12) Esta postura es sostenida por F.Garrido Falla, Tratado...op.cit. pág. 178, quién cita en el mismo grupo a Merckl, y a Gascón y Marin.

- (13) Se recogen en el texto las opiniones de estos dos -- autores a la vista del resumen que de ellas hace F.- Garrido Falla, Tratado...opc.cit.pág.177 y 178.
- (14) M.Montoro Puerto, La infracción...op.cit.pág.330.
- (15) E.García de Enterria y T.R.Fernández, Curso...op.-- cit., 2ª ed.1981, pág. 148.
- (16) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho...op.cit.pág. 17.
- (17) El Código penal de 1.928 en su art. 853 señala que - "en ningún caso podrá castigarse un mismo hecho con= sanción judicial y gubernativa". Hoy debe tenerse en cuenta el art. 603 del Código vigente. A su vez el - Real Decreto-Ley de 25 de enero de 1977 dispone en - su art.2 que "no se impondrán conjuntamente sancio-- nes gubernativas y sanciones penales po unos mismos= hechos.
El Proyecto de Ley por el que se reforma la Ley de - Procedimiento Administrativo señala que en su artícu lo 133.2 "salvo que autorice lo contrario una norma= con fuerza de Ley, la misma conducta no podrá ser ob jeto de sanción por los Tribunales de Justicia y por alguna de las Administraciones públicas.(Boletín del Congreso, 26 de octubre de 1981, nº 226-I).
- (18) F.Garrido Falla, Tratado...op.cit.pág. 182-3.
- (19) Así Bassols Coma señala en "El control de la legali= dad urbanística en la nueva Ley del suelo", Rev.Espa ñola de D.Administrativo, núm.6, pág.328, que "para= la adscripción de un ilícito a la órbita penal o ad= ministrativa no se realiza entre nosotros una medita da decisión de política jurídica en base a sólidos - principios jurídico-materiales, sino que se atiende= a meros criterios de oportunidad política o flexibi= lidad procedimental". Como ejemplo de estos criterios cita Joaquín Tornos Mas la disciplina de mercado, en su artículo titulado "Las sanciones en materia de dis ciplina de mercado". Revista Española de D.Adminis-- trativo, núm.13, pág. 231.

- (20) Sentencia de 30 de enero de 1981, en el recurso de amparo nº90/80. Boletín Oficial del Estado de 24 de febrero de 1981, y Boletín de Jurisprudencia Constitucional nº 2, junio 1981, Servicio de Estudios del Congreso de los Diputados pág. 119 a 123.
- García de Enterría comenta la sentencia en su artículo "La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionatoria de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional", Revista Española de Derecho Administrativo nº 29, abril-junio 1981, pág. 360 y ss.
- Sobre esta sentencia puede también examinarse la Revista Española de Derecho Constitucional, nº 3, septiembre-diciembre 1981, pág. 276, y Hacienda Pública Española nº 70, pág. 216.
- Respecto a la aplicación del principio non bis in idem en el ámbito disciplinario señala Francisco Alonso Colomer que "la doble responsabilidad no supone en principio una quiebra del mandato non bis in idem. En efecto, la Administración Pública y la Jurisdicción penal tutelan intereses de distinta naturaleza que se corresponden con la autonomía de los ordenamientos jurídicos que manejan. En virtud de ello unos mismos hechos son susceptibles de integrarse en esferas o categorías jurídicas concurrentes pero diferenciadas, pudiéndoles corresponder distintos pero simultáneos aspectos de responsabilidad. Sin embargo, de lo apuntado se desprende, automáticamente, una limitación a la compatibilidad de responsabilidades. Cuando no se de una diferenciación inmediata de valores protegidos, o no haya categorías jurídicas distintas, no procederá la doble deducción de responsabilidad penal y administrativa" (El poder de la Administración sancionadora: Hacia una limitación" Documentación administrativa, núm.141, 1971, -pág.87-88).
- Por su parte Pablo González Mariñas se refiere a la debilitada realidad del principio "non bis in idem" en el ámbito disciplinario. Señala que "la explicación está sin duda, en la posibilidad jurídicamente consagrada de compatibilizar ante unos mismos hechos, las sanciones penales y las sanciones disciplinarias" ("Derecho Penal y Derecho disciplinario" Documentación administrativa, núm155,1973,pág.43).

García de Enterría opina que después de la sentencia constitucional citada la cuestión queda abierta, ya que la sentencia parece excluir de la formulación general las sanciones administrativas disciplinarias - originadas en una relación de supremacía especial de la Administración.

- (21) F. Alonso Colomer, El poder...op.cit.pág. 77.
- (22) Joaquín Tornos Más, Las sanciones...op.cit.pág.258.
- (23) J.Ramón Parada "El poder sancionador..." op.cit.pág. 83 a 90. Dice también este autor que "la Administración pública y los intereses que encarna son, en todo caso, los grandes ausentes del sistema procesal - penal". Quizás justifique esta afirmación en que "si la legislación ha optado por la solución administrativa ello debe obedecer, al menos en buena parte, a que el legislador mismo desconfíe de que el sistema= judicial pueda cumplir satisfactoriamente con aquella función", pág. 84.
- (24) Por la importancia de sus comentarios, sin perjuicio de que sean discutibles, la doctrina se ha hecho eco de ellos. Así puede citarse, entre otros, los trabajos de García de Enterría y de M.Bajo Fernández.
- (25) Joaquín Tornos, "Infracción y sanción administrativa: el tema de su proporcionalidad en la jurisprudencia= contencioso administrativa", Rev.Española de D.administrativo, núm.7, 1975, pág.607.
- (26) Sin que ello signifique que el exámen teórico de las sanciones administrativas es objeto de especial atención por los autores, al menos en una exposición general del tema, a diferencia de las sanciones disciplinarias, en especial, así como de las gubernativas a las que dirigen mayor atención dentro del escaso - desarrollo del tema.
- (27) A parecidas razones alude M.Montoro Puerto, "La infracción administrativa", op.cit.pág. 240 y ss.quién incluye dentro de este apartado entre otros a los siguientes autores. Mezger quién afirma que "no puede= considerarse lograda una separación del delito de policía lo suficientemente precisa para que pueda utilizarse en el orden práctico". Aftalión niega "en razón de endeblez y contingencia las diferencias ontológicas del delito y contravenciones:". Merkl afirma= que "se pierden inútiles esfuerzos tratando de deter

minar que figuras delictivas corresponden al derecho penal criminal y cuáles al derecho penal administrativo. Se creía que era posible lograr notas internas distintivas para ambos tipos". Angelo Duss indica - por su parte que entre los posibles factores de distinción (históricos, lógicos...) "ninguno de ellos - tiene importancia o valor absoluto hasta el punto de poder por si determinar la naturaleza del ilícito, - prescindiendo del criterio indicado por la Ley (esencialmente el nomen iuris)".

- (28) Dorado Montero afirma que "lo penal tenido como propio e indiscutible, y lo penal administrativo, policial y disciplinario, es decir lo penal considerado como impropio -o no penal- resultan ser una misma cosa en fin de cuentas, y no hay esfuerzo, en el sentido de separación interna o esencial, que logre obtener resultado satisfactorio" (Voz Derecho penal, Enciclopedia jurídica, Seix, pág. 861, citado por J. - Tornos, Infracción y sanción administrativa, op.cit. pág.609, nota 7).
- (29) Por razón de su naturaleza Miguel Montoro señala las siguientes notas diferenciadoras entre la infracción administrativa y la penal: "ser distinto el ordenamiento jurídico infringido; contener una lesión de los intereses cuyo cuidado compete a la Administración; el sujeto activo puede serlo tanto la persona física como la persona jurídica; la infracción administrativa puede existir aun cuando no concorra un elemento psicológico de culpabilidad, no opera en su esencia el principio de legalidad o de predeterminación de las conductas ilícitas; no se ciñe a un texto legal la determinación de las infracciones y subsiguientes sanciones administrativas; la independencia del ilícito administrativo: y finalmente, la susceptibilidad de coexistencia con otras manifestaciones del ilícito y concretamente con el ilícito penal" (La infracción administrativa, op.cit.pág. 268 a 277, y pág. 349).
- (30) F.Garrido Falla no entra en una enumeración de criterios diferenciadores. Tratado...op.cit.pág. 178.
- (31) En opinión de E.Schmidt el delito lesiona intereses vitales jurídicamente protegidos, es decir, bienes jurídicos, mientras que la infracción administrativa lesiona los intereses de la Administración en la colaboración del ciudadano, es decir, bienes administrativos.(Citado por M.Bajo Fernández, op.cit. pág.-90). Este autor se refiere también a la oposición en

tre jurisdicción y administración, y a la diferencia entre multa y pena.

- (32) Cita M.Montoro, dos opiniones que podrían en principio incluirse en este apartado. De un lado la de -- Cuello Calón (Derecho penal, Tomo I, 1940, pág.249): "saltan a la vista dos grupos bastante diferenciados, uno el constituido por las llamadas faltas delictuosas, es decir, por faltas que tienen el mismo carácter que el delito, y otro por faltas que se diferencian esencialmente del delito constitutivas de actos de naturaleza completamente diversa" (M.Montoro, op. cit.pág.267). La cita que hace de Juan del Rosal en la pág. 251, de su libro de 1948, debe ser actualizada en cuanto con posterioridad dicho autor refuerza su opinión.En efecto en su Derecho penal español, 3ª edición, Madrid 1960, pág.230 dice textualmente J. - del Rosal que no lleva a sus últimas consecuencias - la división bipartita (delitos y faltas) "puesto que hace caso omiso de una inexcusable expurgación que - se debiera hacer de las faltas, eliminando del libro tercero todas aquellas que propiamente tienen su lugar adecuado en un código de infracciones administrativas o policiales".
- (33) Ferri señala que hay una diferencia entre delito y - contravención siquiera esta diferencia sea de indole no sustancial, sino determinada por notas accesorias relativas a la mayor o menor peligrosidad del agente y a la intención que sea necesaria para determinar - la sanción. Manzini por su parte al referirse a la - diferencia de la infracción por la indole de la norma que la contiene indica que lo cierto es que no todas las contravenciones están contenidas en la norma penal, sino que muchas conductas reguladas en normas especiales, totalmente ajenas al campo del Derecho - penal habrán de ser tenidas también por contravenciones, es decir por infracciones administrativas. Ambos autores son citados por M.Montoro,op.cit.pág.248 y 251.
- (34) M.Bajo Fernández, Derecho...op.cit. pág. 92.
- (35) Ponente Señor Mendizabal y Allende. Sentencia citada a otros efectos por Joaquín Tornos, Infracción y sanción...op.cit.pág.615.
- (36) E.García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, Curso. ..op.cit.pág.147.

- (37) M.Bajo Fernández, Derecho penal económico, op.cit.pág 92, califica de sanción administrativa la impuesta - por los órganos de la Administración Pública y la - sanción penal, o pena, la impuesta por los tribuna-- les de justicia.
- (38) F.Alonso Colomer, La pena y la sanción...op.cit.pág. 81.
- (39) E.García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, Curso= de Derecho...op.cit.pág.147 plantean el problema co- mo previo a su exposición si bien dejan que la con-- testación se deduzca de toda su exposición. Se pre-- guntan así estos autores si "la distribución de la - potestad punitiva del Estado entre sanciones adminis- trativas, regidas por el Derecho administrativo, ma- terial y procedimental, y penas judiciales, sometidas al Derecho penal material y al derecho procesal pe-- nal, ¿responde a algún criterio objetivo?, ¿o bien - es, por el contrario, una libre determinación del le- gislador?".
- (40) Esta es la postura que adopta M.Montoro Puerto en su libro citado, La infracción administrativa.
- (41) En este grupo incluye el régimen de funcionarios, - regimen de usuarios de los establecimientos públicos, las sanciones corporativas..etc. F.Garrido Falla, - Tratado...op.cit.pág. 180, nota 78.
- (42) Debe llamarse la atención acerca de esta inclusión - que hace Garrido Falla de las multas fiscales sin nin- guna matización en el cuadro indicado de sanciones - administrativas.
- (43) Ejemplos típicos a su juicio son: Las sanciones de - orden público, las urbanísticas, las de disciplina - de mercado o en materia de prensa y espectáculos. E. García de Enterría y T.R.Fernández, Curso..op.cit. - pág. 151-152.
- (44) Señala concretamente que las sanciones administrati- vas de autoprotección es "el campo tradicional de la potestad administrativa sancionatoria y su justifica- ción resulta justamente de la proposición como rele- vante de la finalidad protectora del orden administra- tivo".E.García de Enterría y T.R.Fernández, Curso... op.cit.pág.148.

- (45) Joaquín Tornos, *Infracción y sanción*. op.cit.pág. -- 610, recoge junto a esta fórmula que a su juicio es la más habitual, el sistema de "tipificar cada posible infracción concreta y establecer al mismo tiempo la sanción correspondiente de forma individualizada", y un tercer sistema que "consiste en determinar por una parte todas las infracciones, estableciendo la diversa gravedad de las sanciones en relación a la autoridad que impone las mismas". Dicho autor analiza en dicho artículo el ámbito de lo discrecional en la potestad sancionadora, teniendo como punto de partida el necesario control judicial de la sanción administrativa. Después de examinar diversas sentencias llega a la conclusión de que "la idea de proporcionalidad que se desprende del ilícito como supraconcepto determina que toda sanción manifiestamente desproporcionada sea contraria a derecho y, por tanto, anulable en vía jurisdiccional" (pág.622).
- (46) Consecuencia de la falta de interés por el tema de la potestad sancionadora de la Administración en las grandes leyes administrativas, "ha sido la falta de unos principios básicos que permitan imponer un poco de orden dentro del caos normativo y dieran solución a los problemas no resueltos por unas disposiciones dictadas muchas veces con apresuramiento y con insuficiente perfección técnica". J.Tornos, *Las sanciones* ...op.cit.pág.258.
- (47) Según la sentencia de 5 de noviembre de 1974 que cita dicho autor "dos son los requisitos que nuestra legislación exige para que se pueda imponer una sanción administrativa: a) que los hechos imputados se encuentren previamente calificados como faltas en la normativa aplicable, y b) que el hecho en virtud del cual se impone la sanción esté plenamente probado", - J.Tornos, *Infracción*...op.cit. pág.610, nota 9.
- (48) El principio de legalidad tiene una doble vertiente a juicio de García de Enterría y T.R.Fernández, "por una parte, no hay ni infracción, ni sanción administrativas posibles sin ley que las determine, de una manera previa; en segundo término, esa previsión legal, que tiene aquí además el carácter propio de la legalidad administrativa, tiene que realizarse precisamente a través de Ley formal" (op.cit.pág.164).

- (49) F.Alonso Colomer señala que "la potestad reglamentaria aparece en cierto sentido convertida en instrumento de la potestad sancionadora" (El poder...op.cit.pág.79). A su juicio "existe una grave laguna -- en el sistema de garantías del particular, pues el principio nulla poena sine lege ha sido obviamente degradado al haber sustituido el reglamento a la Ley" (La pena...op.cit.pág.85).
- (50) La Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado dispone en su artículo 27 que:"Los Reglamentos, Circulares, Instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas, ni establecer exacciones, tasas, cánones, derechos de propaganda y otras cargas similares, salvo aquellos casos en que expresamente lo autorice una Ley votada en Cortes".
- (51) E.García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, Curso. ..op.cit.1981, pág.164-5:"La equiparación explica -- también que esa tipificación normativa previa de conductas sancionables tenga que ser hecha por Ley formal y que no alcancen a producir ese efecto los simples Reglamentos. El precepto constitucional remite a "la legislación vigente en aquel momento" (en el momento de la acción sancionable), expresión la de "legislación" que no puede interpretarse más que en ese sentido aun cuando la indicada equiparación --que es por sí misma concluyente-- no existiese. Así lo imponen, por otra parte, otras dos formulaciones constitucionales: la del art.9º.3, que "garantiza el principio de legalidad", en abstracto, y que no puede interpretarse más que como una declaración de la prioridad de la Ley sobre el Ejecutivo y de la sumisión general de éste a las pautas de aquélla; y, en fin, y sobre todo, la mecánica general de las libertades públicas, que es materia que sólo puede ser regulada -- por Ley (art.53.1), y por Ley de regulación específica y no meramente deslegalizadora, como sabemos; cuáles son las acciones u omisiones prohibidas bajo intimación de sanción es una delimitación sustancial -- de la libertad física y de la seguridad jurídica, garantizadas en el art.17, y la razón de ser de la incorporación del art.25,1, al catálogo formal de derechos fundamentales."

- (52) "La garantía jurídica que implica esta tipificación previa puede ser matizada en razón a la mayor o menor discrecionalidad que se deje en manos de la Administración ya sea en el momento de definir el supuesto, de hecho, ya sea en el momento de calificarlo en razón a su mayor o menor grado de gravedad".- J.Tornos, Las sanciones..op.cit.pág.232.
- (53) Según Miele "En las transgresiones que dan lugar a la responsabilidad administrativa, la única condición exigida es la conciencia y voluntariedad del acto". Para Zanobini "cada uno responde de la propia acción u omisión, aunque no se demuestre que había=querido cometer un hecho contrario a la Ley".Manzini dice "en lugar de dar valor a la cualidad de tal voluntad (como hace, en cambio, el Derecho penal en sentido estricto respecto a los delitos dolosos) se conforma con el hecho puro y simple de la voluntariedad de la acción o de la omisión sin investigar si tal voluntariedad está informada sobre el dolo o sobre la simple culpa" (Citados por M.Montoro,op.cit. pág.159 y 249).
- (54) M.Montoro Puerto, La infracción..op.cit.pág.170. Cabe comentar que sus deducciones se basan por lo que al derecho positivo español se refiere, en el artículo 12 de la Ley de 20 de diciembre de 1.932 de la contribución sobre la renta y la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 reguladores de supuestos de defraudación. Junto a estas normas no administrativas, sino tributarias, examina la legislación de funcionarios, en especial las faltas que pueden cometer. Escasea en su exposición las citas de jurisprudencia interpretativa de normas.
- (55) E.García de Enterría y T.R.Fernández, Curso..2ª edc. pág.167 "ha establecido que esa vasta ausencia en la legislación de una parte general de las infracciones y sanciones administrativas no puede interpretarse como una habilitación a la Administración para una aplicación arbitraria y grosera de sus facultades represivas, sino que se trata de una laguna que ha de integrarse necesariamente con las técnicas propias del Derecho penal ordinario" (pág.162). Citan varias sentencias del Tribunal Supremo y entre ellas la que se transcribe en el texto.

- (56) J.Parada Vázquez, El poder...op.cit.pág.67, señala - al referirse al régimen jurídico de la potestad sancionadora de la Administración que "las reglas de - fondo aplicables coinciden o no con las reglas y - principios del Derecho penal cuya aplicación subsidiaria en unos casos ha sido admitida y en otros rechazada por la jurisprudencia".
- (57) Sentencia Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1.981, Boletín Oficial del Estado de 16 de junio de 1981, y Boletín de Jurisprudencia Constitucional, nº 3, junio 1981, Cortes Generales, pág. 213. La Sentencia añade: "... si bien en el primer caso con el límite que establece el propio artículo 25, en su número 3º, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad. Debe añadirse que junto a las diferencias apuntadas en la aplicación de los principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación (delito o falta, o infracción administrativa), la competencia, y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa); ello, además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas. Las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9º de la Constitución. No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional.".
- (58) E.García de Enterría, La incidencia...op.cit.Revista Española de Derecho Administrativo, pág. 364, comenta el contenido de la sentencia constitucional con estas palabras:"Aunque acaso no se expliciten suficientemente en la sentencia, me parece que hay motivos - substanciales para esa traslación, por debajo del -

principio aludido de la identidad de la actuación punitiva del Estado que obliga a aplicar "con ciertos=
matices" los "principios inspiradores del orden pe--
nal" al Derecho administrativo sancionador, princi--
pio formal y un tanto apodíctico si hubiese de quedar
se en esa simple formulación general. Esos motivos -
materiales, resultan claramente de la configuración=
del artículo 24 de la Constitución como una garantía
de la libertad del ciudadano, libertad en la que ocu
pa un lugar central su básica "presunción de inocen--
cia" y, por tanto, los cauces estrictos que en el -
precepto se precisan para su destrucción. Desde esa=
perspectiva, que es la del artículo 24 de la Consti--
tución ("todas las personas tienen derecho", "todos=
tienen derecho"), la de su lugar sistemático, dentro
de la Sección 1, del Capítulo II del Título I ("De -
los derechos fundamentales y de las libertades públi
cas"), se comprende que ese ámbito de libertad indi
vidual ha de ser eficaz frente a todas las instan--
cias públicas represivas"

- (59) Los artículos 133 y siguientes de la Ley de Procedi--
miento Administrativo son objeto de nueva redacción=
por el Proyecto de Ley publicado en el Boletín del -
Congreso de 26 de octubre de 1981, nº 226-I.
- (60) J.Ramón Parada Vázquez, Poder sancionador..op.cit. -
pág.87 señala que "la creciente multiplicación de -
las infracciones a la legislación exige confiar en -
el juez hasta el punto de aceptar la posibilidad de
condenas sin proceso, bien porque se produce un con--
sentimiento del sancionado, bien porque toda la ga--
rantía se desplaza en el otorgamiento a aquél de un
recurso especialmente enérgico que no solo suspende=
los efectos del acto sancionador, sino que, además,-
invalida y anula la resolución sancionadora contra -
la que se dirige, forzando al órgano a un nuevo jui--
cio".
- (61) M.Bajo Fernández; Derecho penal...op.cit.pág.104 se
refiere a la transacción penal. J.R.Parada alude a -
los institutos de la multa de composición o de la con
ciliación administrativa (op.cit.pág.55).

- (62) "La opción versa, según F. Alonso Colomer, entre dar - cábida en el Código a las infracciones de tipo administrativo o ir a una desconcentración penal otorgando a la Administración la facultad de señalar y, eventualmente imponer por sí misma las sanciones", La pena y la sanción...op.cit. pág.82.
- (63) M. Bajo Fernández, partiendo de la complejidad que - tienen los sectores económicos, deriva la necesidad= de que la Administración Pública a cuyo cuidado se - encuentran ámbitos tales como el control de cambios, las aduanas, el comercio interior, el crédito, la financiación, etc., tuviera ciertas prerrogativas - en orden a la incoación de expedientes o iniciación= de procedimientos que luego serían trasladados al - juez ordinario para su conocimiento y fallo", Dere--cho penal...op.cit.pág.102.
- (64) J.R. Parada Vázquez, Poder sancionador..op.cit.pág.55.
- (65) Señala García de Enterría, La incidencia..op.cit.Re- vista Española Derecho Administrativo,pág.360 que - "si bien la norma suprema ha constitucionalizado, en cierto modo, la potestad sancionatoria de la Administración (art.25), la ha, por una parte, limitado substancialmente y, por otra, la ha sometido, explícita= o implícitamente, a todo el cortejo de principios - de libertad y de Estado de Derecho que proclama como "valores superiores de su Ordenamiento jurídico" su artículo 1º.
- Y añade que la doctrina constitucional firme y definitiva formulada en las sentencias de 30 de enero y 8 de junio de 1981, imputada a la Constitución misma, de la que el Tribunal Constitucional es el "intérprete supremo" (art.1º de su Ley Orgánica de 3 de octubre de 1979), prevalece a partir de ahora incluso sobre formulaciones legales (y, por supuesto, reglamentarias) contrarias, así como sobre la doctrina legal del Tribunal Supremo. Ha de notarse que, en efecto, - existen leyes, reglamentos y sentencias de las Salas= de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en gran número que quedan, como consecuencia de - las declaraciones del Tribunal Constitucional, afectadas de inconstitucionalidad, reconducible al momento mismo de la entrada en vigor de la Constitución - ahora interpretada.

S E G U N D A P A R T E

C A P I T U L O T E R C E R O

EL ORDENAMIENTO DE LA ACTIVIDAD PUNITIVA DEL ESTADO EN
LA ESFERA TRIBUTARIA (✱)

-
- (✱) En el Capítulo tercero, situado al principio de la segunda parte de esta memoria, se pretenden exponer diferentes cuestiones relativas a las normas punitivas tributarias. Su inclusión viene exigida por razones sistemáticas y sin que su exposición constituya el contenido esencial de la tesis. Por ello, este capítulo fue publicado anticipadamente en la obra colectiva "Estudios conmemorativos de la Inspección General de la Hacienda Pública", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1981, pág.601 y ss. El texto actual ha sido completado con nuevas citas legales y doctrinales.

1. Normas punitivas tributarias: su justificación.
2. Terminología y colocación sistemática.
3. Notas caracterizadoras y juicios aplicables.
4. Presente y futuro.

1.- Normas punitivas tributarias: su justificación.

Si tomamos como punto de partida la existencia de un ordenamiento jurídico que está destinado a ser aplicado en su integridad, es lógico pensar que en él deben arbitrase las medidas oportunas, o mejor dicho los medios de reacción lógicos ante la situación de incumplimiento que puedan presentarse, ya sea de forma aislada o individual, o ya sea colectivamente. Las normas que regulan el establecimiento y exacción de los tributos no son extrañas a estas ideas, en cuanto que deben ser respetadas por quiénes son sus últimos destinatarios, pues es preciso que las diversas figuras tributarias se apliquen de manera que se suministren los recursos públicos necesarios para satisfacer las necesidades públicas. Cabría, en consecuencia, aceptar que en la materia tributaria el Estado tiene que reaccionar frente a situaciones de incumplimiento, debiendo estar tipificadas en normas de rango suficiente, aquellas conductas junto con las medidas a imponer a quiénes sean declarados culpables de las mismas.

Partiendo entonces de aceptar esta situación a nivel normativo, se deben formular algunas consideraciones acerca de las razones que justifican dichas normas, o si se quiere decir con otras palabras, nos tenemos que interrogar sobre la fundamentación última del ordenamiento punitivo -entendiendo esta expresión en sentido amplio- en la materia tributaria. A tal fin cabe hacer una distinción entre la justificación que calificamos de positiva, frente a la que puede denominarse negativa.

La justificación positiva se sitúa en el plano de los deberes a que queda sometido toda persona que vive en comunidad con otras, a fin de hacer posible la convivencia social entendida en un sentido moderno de integración, colaboración y respeto mutuo. Aparecen por ello una serie de deberes que tienen también su concreta manifestación en materia tributaria, reflejándose en particular en las obligaciones fiscales a que queda sometido. En esencia, si bien aquellos ofrecen diversas manifestaciones, se vienen a resumir en la aportación básica que debe hacerse a la satisfacción de las necesidades públicas, según la situación y circunstancias particulares de cada uno. Podría justificarse el citado deber desde un plano ético, de moral fiscal, partiendo de una concepción amplia de bien común en función de las exigencias del momento presente, para declarar con Cardyn y Delepierre que "las leyes fiscales son en los momentos actuales uno de los pilares del orden social" obligando en conciencia por su propia naturaleza (1), por lo que el Estado tiene la función y el poder de obligar a los ciudadanos a su cumplimiento.

Independiente de este planteamiento, cabe recordar asimismo la fundamentación actual de los deberes fiscales dentro de nuestro ordenamiento jurídico, en cuanto que todos, en nuestra condición de ciudadanos, quedamos a él sometidos. La Constitución Española de 1.978 incluye un artículo sumamente expresivo al respecto en la sección segunda -De los derechos y deberes de los ciudadanos-, capítulo segundo -Derechos y libertades-, del Título I -"De los derechos y deberes fundamentales-". Recordemos el art. 31: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de

acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Sin entrar en otros de los aspectos que se derivan de este artículo (2), cabe señalar que en dicho precepto se recoge a nivel constitucional el deber fiscal de los ciudadanos, que asimismo viene protegido en cuanto se reserva su formulación al poder legislativo (3) y se conecta con una adecuada utilización de los recursos públicos (4). Para conocer el desarrollo del deber constitucional citado tendríamos que hacer una exposición de las normas reguladoras del sistema tributario vigente, lo que claramente no procede en estos momentos.

Junto a esta situación positiva de deber, aparece otra de signo contrario que tiene su manifestación concreta en situaciones, más o menos generalizadas, de incumplimiento. Cabría así decir, que las normas reguladoras de la actividad punitiva tributaria se justifican en cuanto no siempre, de forma voluntaria, se cumplen y respetan los deberes fiscales por parte de quienes están obligados por ellas. Ahora bien, conviene por ello hacer algunas consideraciones acerca de cuando se dan dichas situaciones, cuáles son sus causas y tratar de indagar en que medida están en relación con uno de los aspectos de este trabajo, es decir, la culpabilidad.

Al referirnos al incumplimiento de los deberes fiscales se quiere utilizar esta expresión en un sentido amplio, siendo consciente de que ofrece múltiples manifestaciones. Para simplificar la exposición utilizaremos como re

ferencia omnicomprensiva la de fraude fiscal, entendiéndola en sentido corriente, y no limitándola a su significado técnico o propio, como método que se utiliza para perpetrar la infracción, ya que "el fraude tributario es una expresión - que se utiliza para designar la sustracción del tributo debido mediante acciones u omisiones engañosas que impidan al ente público llegar a conocer la realización del hecho imponible o los elementos que determinan su cuantía" (5).

¿Cuáles son las causas del fraude fiscal?. Hagamos referencia a alguna de ellas, ya que las mismas nos interesan para situar nuestra exposición. C. Rossier incluye, - entre las causas técnicas del fraude fiscal, la excesiva presión tributaria, que se manifiesta en la elevación de ta ri fas y una utilización abusiva de la imposición de carácter progresivo; en segundo lugar, la utilización de los impuestos como instrumentos de política económica, desposeyendo a las exacciones de su carácter neutral; tercero, el excesivo celo de los agentes de la Administración; cuarto, la excesiva fiscalidad directa, y quinto, la propia estructura de los sistemas tributarios, en especial por la provisionalidad o inestabilidad de las normas tributarias, las contradicciones de los textos reguladores, la utilización abusiva de la declaración fiscal, el crecimiento del número de impuestos generales en los que el fraude ofrece mayores alicientes, la multiplicidad de doble imposiciones o la concurrencia de distintos sistemas de estimación de bases. (6). - Es cierto, no obstante, que estas causas del fraude, a las - que se ha hecho referencia, pueden ser objeto de crítica (7), o pueden ser matizadas en función del tiempo transcurrido - desde su formulación, el perfeccionamiento de los sistemas tributarios, o la evolución de las circunstancias sociales.

Luis Illanes distingue entre causas mediatas y causas inmediatas del incumplimiento, si bien con referencia concreta a los países de Iberoamérica, aunque algunas de ellas puedan generalizarse. Entre las inmediatas señala la falta de una conciencia tributaria, la complejidad de los sistemas impositivos, la falta de una organización administrativa y eficiente y la carencia de sanciones severas. Por lo que se refiere a las causas mediatas "el incumplimiento tributario también debe ser considerado, a su juicio, como un reflejo del escaso desarrollo social, bastante ligado a la falta de un desarrollo económico suficiente" (8).

Centremos ahora nuestra atención en un tema del máximo interés para nosotros en función del objetivo del presente trabajo. Nos referimos a la posible relación entre fraude y culpabilidad. Ello nos obliga a partir desde la visión colectiva del tema, o sea aludir a la conciencia social de los deberes fiscales en cuanto que ello condiciona lo que se piense sobre la posible interrelación que aquéllos presenten. En tal sentido, se ha señalado por Manuel Cobos que los abusos por parte del fisco han engendrado una radical desconfianza en el contribuyente que hace proliferar el fraude. Y añade, poniéndolo en boca de otro autor, que "no pagar impuestos es una singular legítima defensa, una especie de deporte nacional" (9).

Desde el aspecto social de la materia tributaria habría que indagar, entre otros, los siguientes puntos: -- valoración de los deberes fiscales, conciencia de fraude y reprobación social del mismo. En el año 1.971 se realizó una encuesta, dirigida a españoles de nivel superior, en la que se expresaban las siguientes críticas populares al sistema tributario entonces vigente: a). los impuestos que lo

integran reparten injustamente la carga fiscal; b). el sistema carece de transparencia, es poco accesible a la comprensión de los contribuyentes y no fija con claridad y certidumbre sus obligaciones fiscales, y c). el sistema no se aplica con generalidad porque los impuestos se evaden, precisándose que el nivel de fraude varía según la categoría profesional, la posición económica de los sujetos pasivos y según la naturaleza de los distintos impuestos (10). En 1975 se extendió la encuesta a toda la población manifestándose la mayoría, o sea un 75 por 100 de quiénes contestaron, en el sentido de creer que los impuestos en España se reparten injustamente (11). Por lo que se refiere a la reprobación social del defraudador, ofrecía dicha encuesta una tendencia marcada a no sancionar socialmente, a quiénes lo hubiesen sido por haber pagado menos impuestos de los que debían realmente, falseando los datos (12).

Lo expuesto es suficiente para deducir, en principio, y por lo tanto susceptible de una revisión actualizadora al momento presente, que no existe una conciencia generalizada de deber fiscal. Por ello, no es de extrañar que no se siga una auténtica valoración subjetiva del fraude desde la culpabilidad. En otras palabras, el fraude tributario contribuye a atenuar la culpabilidad en quién lo comete, e incluso es punto de referencia para justificar los actos propios en que aquél se manifiesta. Se produce, en consecuencia, una desaparición de la conciencia fiscal.

Señalábamos que es posible llevar a cabo una actualización de algunas de las ideas expuestas, o sea proceder a indagar, al menos de una forma intuitiva, algunas de las

variantes que deben ser tenidas en cuenta en función de las últimas transformaciones que entre nosotros han tenido lugar. Ello nos permitirá resaltar la evolución que ha tenido lugar entre nosotros, con influencia decisiva en la culpabilidad en los ilícitos tributarios.

En efecto, una valoración de las circunstancias actuales nos pone de manifiesto una evolución considerable, - si la comparamos con los años de la aprobación de la Ley General Tributaria y de la Reforma de 1.964, en cuyo entorno se produjeron las encuestas a que antes se ha hecho referencia.

Podría señalarse que, hoy en día, hay unos factores que actúan como elementos que van en contra del desarrollo del fraude fiscal, elemento último justificador de las normas punitivas tributarias. Frente a ellos, otros causan el efecto contrario, ya que podría pensarse que favorecen esas conductas de incumplimiento.

Entre los primeros cabe señalar la evolución de las circunstancias políticas que atravesamos, en la que se trata de ordenar la convivencia dentro de un "Estado social y democrático de Derecho", según declara el art.1º de la Constitución aprobada en 1.978. No es el momento de recordar los diversos principios constitucionales tributarios que en aquella aparecen proclamados, ni la debida ordenación de funciones atribuidas al poder legislativo en orden a los ingresos y gastos públicos. Sin embargo, podemos hacer nuestra la afirmación de que "cuanto más plena sea la participación de los ciudadanos en las decisiones que determinan tanto los gastos como los ingresos del Estado, mayor será el espíritu de colaboración y solidaridad necesario para considerar el impuesto como una contribución ineludible a los servicios comunes y al perfeccionamiento de la sociedad" (13). Desde este planteamiento cabe pensar que se ha de caminar en busca de una mayor solidaridad fiscal, que encuen-

tra su fundamento en varios artículos del texto constitucional (14), superando en consecuencia las tendencias que señalan una pérdida de dicha solidaridad en los últimos tiempos.

Cabría asimismo constatar una evolución de la conciencia cívica en materia tributaria, pudiendo señalarse - que se han producido cambios en la psicología fiscal del contribuyente. En verdad, la conciencia social del fraude ha - venido influida por diversos factores que van desde el temor, con la tipificación del delito fiscal y la posible investigación de cuentas corrientes, hasta la duda motivada por la oportunidad de acogerse a una regularización tributaria como pórtico a la reforma iniciada en noviembre de 1.977. Sin embargo la conciencia social creemos que no se ofrece con - igual intensidad según se refiera a la infracción tributaria o al delito. Frente a éste existe una reprobación social mayor, en función de la criminalización de una conducta, que= no aparece cuando de la infracción tributaria se trata, sin que ello quiera decir que tenga carácter relevante, al me-- nos en tanto en cuanto no tenga aplicación directa a casos= concretos.

Una tercera circunstancia a considerar hoy en día es la evolución de la educación social. Afirmaba C. Rossier= que el contribuyente no solo quiere no pagar al Estado lo - que debe, sino que le pide cada vez más, por lo que declara que "ha perdido el mínimo pudor fiscal". Tales afirmaciones deben ser matizadas en función de la creciente intervención de los poderes públicos, como consecuencia del fenómeno de la socialización, definida en la encíclica Mater & Magistra como "el incremento de las relaciones sociales, o sea la progresiva multiplicación de las relaciones de convivencia" (15). Es por ello lógico que, como señalan Cardyn y Dele--

pierre los ciudadanos tropiezan con las leyes fiscales en sus actuaciones más minúsculas, y a la masa se le ha despertado el sentido del bien común, comprendiendo que no se trata de una obligación impuesta desde arriba, sino una consecuencia de un querer vivir en comunidad (16). Todo ello favorece la aceptación de los deberes fiscales, va en contra de las situaciones de fraude, y en consecuencia permite reducir el ámbito de aplicación del ordenamiento punitivo tributario.

El nivel económico, al igual que los factores anteriores, favorece una mayor conciencia de la culpabilidad en los supuestos de fraude, y ello no tomado aisladamente sino en conjunto, ya que, como señalaba Fernández Ordoñez, para hacer un enjuiciamiento válido del problema del fraude desde un punto de vista ético hace falta conocer "la estructura política que impone las leyes fiscales, el carácter democrático o no del proceso legislativo y de la fiscalización del gasto público, la racionalidad y justicia del sistema tributario y de la distribución de las cargas públicas, así como en qué clases sociales se ha desarrollado el fraude y cuáles son los juicios de valor de estas clases y de la sociedad entera sobre el mismo".(17).

Sin embargo hay otras causas que van a ir en contra de una mayor sensibilidad en los supuestos de incumplimiento de los deberes fiscales, y en consecuencia pueden -- amortiguar la conciencia de culpabilidad. Nos estamos refiriendo, primero, al momento económico ciertamente difícil de estancamiento, paro e inflación (18); segundo, al proceso de reforma tributaria con la aprobación de nuevos impues

tos, en los que concurren una mayor tecnificación y un cierre de las fuentes de información de datos entre ellos. No se puede desconocer tampoco el incremento de presión fiscal que está en vías de producirse, si acumulamos a los recursos estatales, los exigidos a nivel de Comunidades Autónomas o de Haciendas Locales.

De todo lo expuesto se deduce según nuestra opinión la enorme trascendencia que tiene interrelacionar el deber fiscal, el fraude y la culpabilidad. En efecto, no aparecen desconectados entre sí, más bien al contrario ofrecen puntos de contacto ya que favorecer el cumplimiento de los deberes fiscales dará origen a una disminución del fraude, creando ambiente para el desarrollo de la conciencia de culpabilidad. El tema tiene especial interés en cuanto que al ampliarse el ámbito de aplicación de los tributos y el número del sujeto a quiénes obliga, se produce un aumento de leyes sancionadoras. ¿Cómo encaja aquí la lucha contra el fraude fiscal?.

Rossier distingue tres grupos de medidas, que ahora nosotros no vamos a examinar: unas preventivas, centradas en la información suministrada por los contribuyentes; otras para descubrir el fraude, consistente en las potestades de la Administración en materia tributaria, y finalmente medidas represivas del fraude. Julio Banacloche alude, en relación con la represión del fraude tributario, a las siguientes modalidades: represión social, en función de la situación económica y la conciencia social; represión normativa, centrada en la regulación de la colaboración social y de las sanciones a imponer; represión funcional, basada en la adecuada utilización de la información disponible, y la represión orgánica en base a la inspección (19).

A su vez, Luis Illanes considera que la posibilidad de que se logre el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria se basa en "la capacidad de la Administración para crear un verdadero riesgo al evasor". Los elementos que integran dicho riesgo, a su juicio, son: "la capacidad de la Administración para identificar sistemáticamente el incumplimiento y que a tal identificación siga una consecuencia gravosa para el sujeto" (20). El carácter complementario de ambos elementos es innegable, ya que sería insuficiente dotar a la Administración de un sistema integrado de información fiscal, sino existe un sistema normativo regulador de sanciones a aplicar. Por ello cabe aceptar la afirmación de Fernández Ordoñez de que entre nosotros, a la vista de las diversas circunstancias que concurren, "difícilmente puede pensarse en este contexto en la posible eficacia de un severo cuadro de sanciones" (21).

Por ello pensamos, en primer lugar, que los factores sociales, que van a favorecer una conciencia individual de culpabilidad tributaria, demandan una preparación adecuada de la Administración, en particular de sus funcionarios, dotándola de medios materiales y de información acordes con las técnicas más avanzadas. Segundo, es preciso contar con un sistema de normas adecuado que regule la actividad punitiva en la esfera tributaria, tanto por lo que se refiere a la tipificación, como a las sanciones y penas, lo que ofrecerá garantías jurídicas suficientes a los contribuyentes. De esa forma podrá intentarse crear una conciencia social mediante la educación tributaria, en la que se transmita la razón de ser de los deberes fiscales, se muestre el proceso de aplicación de los tributos, se informe debidamente de -

las garantías jurídicas que deben ser tenidas en cuenta, y se demuestre que sólo será castigado quién culpablemente -- incumpla aquellos deberes. Volveremos sobre este último punto por su importancia, en otro momento. Terminemos ahora -- con las palabras del profesor Sainz de Bujanda, quien se ha ocupado extensamente de la educación tributaria. "La solución al problema de la resistencia (fiscal) no puede ser más que una: procurar que el sentimiento de justicia que emerge de la vida psíquica coincida o se aproxime al acontecer tributario exterior. La resistencia será menor cuanto menos perciba el hombre las normas de Derecho tributario como obligaciones e impuestas y más las identifique con las vivencias normativas que fluyen de su propio ser" (22).

2.- Terminología y colocación sistemática.

Como cuestión previa hay que señalar, si el conjunto de normas, que tiene por nota común identificadora el ser la reacción jurídica frente a las transgresiones realizadas por sus destinatarios de los deberes que se les imponen, puede ser o no objeto de una denominación unitaria. Aceptar -- una terminología tiene la ventaja de facilitar la referencia a dicho conjunto normativo, pero presenta un inconveniente, -- a saber, el que se puede estar prejuzgando posiciones doctrinales que tendrán su incidencia en la colocación sistemática de aquellas normas dentro del ordenamiento jurídico.

Conviene, no obstante, hacer referencia a la variada y rica terminología utilizada por los autores. Así, en una primera aproximación, se habla de Derecho penal económico

co o Derecho penal administrativo. De forma más concreta se utiliza la expresión leyes represivas tributarias, o normas sancionadoras tributarias. En la doctrina italiana se refieren al Derecho penal-criminal tributario contraponiéndolo - al Derecho penal-administrativo tributario (23). Fernández=Cuevas utiliza la denominación de Derecho fiscal sancionador (24), prefiriendo otros las de Derecho tributario sancionador, o también Derecho sancionador tributario. G.Giuliani utiliza la de Derecho represivo tributario (25). Luis Illanes por su parte usa la expresión Derecho tributario penal. No faltan quiénes se muestran dubitativos, y si bien - contraponen Derecho penal a Derecho penal tributario, al mismo tiempo se refieren al Derecho Tributario sin adjetivo alguno (26).

Se puede apuntar una gran variedad de autores que utilizan una terminología común, tomando como nota principal la referencia al Derecho penal. Así citemos a Monacelli, quién bajo la denominación de Derecho penal fiscal incluye la legislación fiscal penal como contrapuesta a la legislación fiscal propia (27). A su vez hay quiénes utilizan la referencia más amplia hablando de Derecho penal financiero. Así hacen, entre otros, L.Sechi (28) y G. Penso (29). De forma más concreta se habla de Derecho penal tributario. Tal es el caso de Malinverni (30), Cobos del Rosal (31), Ferreiro Lapatza (32), y Sainz de Bujanda. Este último profesor - afirmaba, en la IX Semana de Estudios de Derecho financiero, que "estimo que lo que ha dado en llamarse Derecho tributario sancionador o Derecho tributario penal debe denominarse Derecho penal tributario" (33).

Ante esta profusa terminología nos tenemos que -- preguntar por la posición que deben ocupar las normas indicadas dentro del sistema del Derecho. Las dos grandes opciones que se ofrecen de entrada, y que se deducen de las denominaciones iniciales a que se ha hecho referencia, son la -- de atribuir en bloque, sin distinciones, toda la materia al Derecho penal, o por el contrario, optar por situarla en la órbita del Derecho administrativo.

En concreto, dentro de esta última posibilidad ca be realizar una separación de aquéllas dos ramas jurídicas, e incluirla dentro del Derecho penal administrativo. Así ha ce Manzini quién afirma que "está constituida por preceptos exclusivamente administrativos, de policía o de hacienda, -- sancionados penalmente" (34). Igual posición sigue Ferri, -- cuando señala, como dos ~~ramas~~ del Derecho penal administrativo, las que regulan las transgresiones de policía o de finanzas. La inclusión en el Derecho administrativo se ha jus tificado porque, a diferencia del Derecho penal en el que -- aparece la idea de ilicitud moral en las conductas que se -- sancionan, "el incumplimiento de la Ley tributaria no con-- lleva un reproche ético, sino el propósito de hacerla cum-- plir ya que con ello se persigue proteger un bien colectivo (35). Por su parte Cobos del Rosal cree que "no es factible por el momento verificar una distinción neta y evidente de-- lo que es penal, de lo que es administrativo y de lo que es penal-administrativo" (36). Frente a esta opinión Fernández Cuevas se muestra partidario --lo que parece presuponer que entiende que es posible hacerlo a la vista de la regulación vigente--, de la separación entre el Derecho administrativo= sancionador--, y por ende, las normas sancionadoras del Derecho tributario--, y el Derecho penal (37).

Como postura opuesta a la indicada -defensa de -- la inclusión de esas normas dentro del Derecho administrativo-, existe el grupo de los que entienden que su colocación sistemática correcta es en la esfera del Derecho penal. Se puede sin embargo, dentro de este grupo, hacer varias diferenciaciones.

Primero, se sitúa por algunos dentro del Derecho penal económico, que abarca de un lado las normas que tipifican y penan aquellas conductas que se cometen en las relaciones económicas entre particulares, y de otro, las que hacen referencia a "las infracciones cometidas dentro del marco de las relaciones jurídico-públicas de contenido económico -v.gr. en materia monetaria y fiscal" (38). Bajo Fernández define al Derecho penal económico como el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico. Incluye, dicho autor, el estudio del delito fiscal dentro de lo que denomina Derecho penal económico en sentido estricto, entendiendo el orden económico como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía (39).

Una segunda posibilidad es incluir las normas citadas dentro del Derecho penal, en general, sin calificativos en cuanto se trata de normas que tienen una finalidad sancionadora y represiva, poniendo de relieve, no obstante, la especialidad que deriva de recaer sobre materias tributarias.

Debe situarse en éste, apartado, asimismo, a los autores que nos hablan de un Derecho penal tributario. Así Giannini señalaba que una parte del Derecho tributario se re-

laciona con el Derecho penal, "es aquélla que tiene por objeto las sanciones, de carácter penal, establecidas en las leyes para las más graves transgresiones de las normas tributarias" (40).

Por su parte Ferreiro Lapatza parte de la afirmación de que las normas penales propias o impropias, es decir, penales administrativas, conforman un unico ordenamiento jurídico. Sentado este principio, contrapone sin embargo las normas de Derecho penal ordinario o normal, a las normas que regulan las infracciones y sanciones tributarias - que componen el Derecho penal tributario, precisando que es el Derecho penal aplicado por la Administración tributaria, es decir el Derecho penal de la Administración tributaria.- (41).

El profesor F. Sainz de Bujanda se refirió al encuadramiento doctrinal de estas normas en el ámbito del Derecho penal en el año 1.961 con ocasión de su comunicación a la IX ~~Semana~~ ^{Seman}a de Derecho Financiero antes citada. Cinco años después, en las I Jornadas Luso-hispano-americanas de Derecho Tributario, continua considerando válidas las ideas entonces expuestas "sin desconocer por ello, afirma, las razones que en un orden práctico o aplicativo explican que la actividad sancionadora de los ilícitos tributarios se encomienda generalmente por las legislaciones a la Administración Pública, y no a la actividad jurídica" (42). Se muestra partidario de reconducir el Derecho penal tributario al Derecho penal común, procediendo a un estudio coordinado y unitario de todas las infracciones y sanciones, pareciéndole - válida la afirmación de Malinverni, según la cual el Derecho penal tributario abarca y comprende el estudio de la totalidad de las infracciones producidas por la transgresión de -

normas que imponen obligaciones o deberes fiscales (43).

Esta valoración unitaria no es defendida por otros autores. Así puede ser el caso de Luigi Sechi quién, desgajado del Derecho penal, nos habla del Derecho penal financiero relativo a todas las normas represivas encaminadas a asegurar los fines de la actividad financiera pública. Contrapone el Derecho penal fiscal al Derecho penal financiero o tributario, siendo el objeto del primero las infracciones y sanciones de carácter penal. Defiende la existencia de un Derecho penal financiero y tributario distinto del Derecho financiero penal para demostrar, con esta inversión de los términos, la función que tiene atribuida la norma punitiva - (44).

Por su parte G. Penso entiende el Derecho penal financiero como una derivación del Derecho penal común del que asume los caracteres y principios generales, si bien ofreciendo aspectos particulares cuando viene exigido por la materia que es objeto de regulación (45).

Como tercera posición frente a los dos anteriores, se puede señalar, como suele ser frecuente, una posición intermedia que tiene su origen en una contraposición entre delito e infracción, y en particular, entre delitos fiscales o tributarios de una parte, e ilícitos administrativos tributarios de otra. En consecuencia, se señala que las contravenciones a las normas tributarias se escinden en dos ramas del ordenamiento jurídico. De un lado el Derecho penal, y de otro el Derecho administrativo. Incluso cabría apuntar - con afán de resaltar la materia sobre la que inciden dichas normas -, en particular que se adscribirían en torno a unos =

caracteres y principios comunes para integrar el Derecho -- penal tributario, como opuesto al Derecho penal administrativo tributario.

Podría pensarse, en principio, que sostienen esta postura aquellos autores que, como Illanes, dan por supuesto que el delito tributario se rige por el Derecho penal y se ve informado en su aplicación por los principios penales comunmente admitidos, contraponiéndolo a las demás normas sancionadoras tributarias. Sin embargo, no es tan fácil la solución ya que en ellos -y en relación con este último grupo de normas-, se procede a indagar la naturaleza jurídica que se las debe de asignar. Al final de su exposición, Illanes parece llegar a la conclusión -y en este sentido si que puede decirse que si bien no es una postura dualista, al menos es intermedia-, de que "la infracción tributaria por sus especiales características no es posible determinar de manera indubitable si es materia propia del Derecho penal, del administrativo o del tributario" (46).

Frente a esta opinión indecisa otros, como Cobos del Rosal, defiende la tesis de la penalización de las normas sancionadoras tributarias incluso por razones político-criminales y político-fiscales. "Deben ser los dogmas penales los que constante e impenitentemente le informen, es decir, deberá ser, en suma, Derecho penal, o mejor todavía, - dependerá en todo momento del Derecho penal común, a pesar de tener unidad orgánica su propia materia" (47). De ello se deduce, fácilmente, que no estamos ante una postura dualista, sino más bien totalmente decantada con claridad hacia una de las posiciones antes señaladas.

Al llegar a este momento de la exposición cabe detenerse, y volver a tomar contacto con nuestro hilo conductor que no es, ni puede ser otro, que el título de este trabajo. En línea con el mismo son válidas varias preguntas -- que, forzosamente, ha de hacerse quién siga la lectura de lo relatado hasta aquí. ¿Por qué se ha procedido a intentar averiguar cuál es la posición correcta de las normas jurídicas que sancionan la violación de los deberes y obligaciones tributarias? ¿Qué consecuencias prácticas pueden deducirse y que enlace hay entre la posición de dichas normas dentro del sistema del Derecho, y la culpabilidad en los ilícitos tributarios?.

A estas preguntas se puede responder, en primer lugar, indicando el deseo de conocer la realidad que subyace en las normas, tratando de averiguar su naturaleza con independencia del nombre que presentan. Se ha seguido en ello el consejo del profesor Sainz de Bujanda cuando afirma que "no debe confundirse la naturaleza de las normas con la denominación de las leyes" (48). Pero hay una segunda razón, que no es otra sino la incidencia que necesariamente tiene el seguir una, u otra, postura a la hora de aceptar una mayor subjetivación de las normas en su aplicación práctica y admitir una mayor aplicación de la teoría de la culpabilidad, al menos como punto de partida. No se trata de una opción previa a nivel teórico, sino de una toma de postura ante principios que deberían informar las normas para después ser tenidas en cuenta a la hora de su aplicación práctica (49).

Ante las distintas opciones indicadas puede int
tarse formular un juicio crítico de la misma. Llama la aten
ción como la solución que se manifiesta a favor del Derecho
administrativo es, a nuestro juicio, insuficiente y no exen
ta de riesgos. Lo primero porque, como ya se puso de relie
ve, las normas que integran el Derecho sancionador adminis
trativo están fundamentalmente centradas en las sanciones -
de policía, en general, y de modo especial en las sanciones
disciplinarias, siendo por lo tanto sus principios informa
dores de difícil generalización a la materia tributaria. De
cíamos también que no está exenta de riesgos, sobre todo si
frente a la necesaria supremacía administrativa no se ve ro
bustecida la valoración del individuo, y las circunstancias
que pueden concurrir en la conculcación de las normas.

La opción penal tiene la ventaja que va al fondo=
del problema. Podría decirse con Malinverni que, si admiti
mos que el Derecho penal tributario es genuíno Derecho pe--
nal, necesariamente, de forma inexorable, habrá que soste--
ner que los principios fundamentales que informan al Dere--
cho penal moderno y evolucionado, deben tener inevitable -
aplicación a la infracción tributaria y a las sanciones y
procedimientos previstos para la misma.

Si resaltamos no el adjetivo penal sino el tribu
tario -cosa que hacen quiénes nos hablan de un Derecho tri
butario penal-, estaríamos ante normas integradas en el De
recho tributario, si bien especializadas en razón de la ma
teria que ofrecería conexiones con lo penal. Sería esta últi
ma una opción que presentaría el inconveniente de quedarse=
en lo aparente, con una especialización excesiva, aunque -y
ello debe ser reconocido-, justificable a la vista de la re

gulación que ha venido existiendo. Dentro de esta postura de be ser rechazada la que afirma que dichas normas se infor-- man de principios propios, independientes, de los princi--- pios penales o administrativos.

Por lo que concierne a la doctrina calificada co-- mo dualista, también debe ser criticada si con ella se sos-- tiene una separación radical entre lo penal y lo tributario, de manera que se dé un auténtico desconocimiento entre am-- bos grupos de normas. Sería, por el contrario, aceptable si se dá una interrelación de lo penal en lo tributario y a la inversa, no olvidando nunca la unidad orgánica de la mate-- ria, de la que antes se habló.

¿Quiere decirse con ello que las normas punitivas tributarias gozan de autonomía?. Creemos que no puede predi-- carse de ellas el calificativo de autonomía normativa, enten-- dida con Pérez Royo como "efectiva capacidad de creación de propias normas, es decir, como capacidad de una determinada rama del ordenamiento de autointegrarse, o sea, de encontrar en su propio seno las normas implícitas aplicables en los - supuestos de ausencia de normación positiva concreta". De - otro lado podría pensarse si gozan, por el contrario, de - autonomía científica o de conocimiento, entendida con el - autor señalado últimamente comp "la posibilidad de creación de un propio sistema de conceptos elaboradps a partir de - las normas de Derecho positivo que regulan la materia de - que se trate" (50). Entendemos que tampoco gozan de autono-- mía científica, lo que no supone negar de que disfruten de autonomía a efectos didácticos y docentes (51).

La pregunta clave en línea con lo expuesto fué la formulada por Sainz de Bujanda al profesor Jarach: ¿Se trata de un Derecho tributario, en el que se contienen penas, o - es un Derecho penal, que contempla infracciones tributarias?. LO que acontece, a juicio del último profesor, es que se trata de una parcela del Derecho penal que aún no se ha eman-- cipado del cuerpo del Derecho positivo tributario, que si- gue viviendo en el marco de los textos positivos tributarios por lo que la denominación de Derecho Tributario penal es - orientadora para el profesional del Derecho y permite, ade- más, en el plano didáctico, seguir comprendiéndolo dentro - de un curso de explicaciones del Derecho tributario"(52). A juicio de Sainz de Bujanda el Derecho penal tributario no - tiene encaje sistemático dentro del Derecho tributario, si- no dentro del Derecho penal, aunque la materia sobre la que versa guarda relación con el fenómeno tributario y sus efec- tos. Por su parte, Juan del Rosal afirmaba que el Derecho - penal tributario o fiscal es una rama singular del Derecho= penal, precisando que su colocación sistemática está en fun- ción de "los vocablos sustantivos que forman su designación Derecho penal, como una rama especial, y dentro del Derecho tributario, como una parte acaso la más importante en su di- mensión de imposición de tributos" (53).

3.- Notas caracterizadoras y principios aplicables.

Teniendo en cuenta todo lo que se lleva expuesto= hasta ahora, cabe indicar las notas caracterizadoras, en - conjunto, de las normas que regulan los aspectos jurídico-- punitivos que presenta la materia tributaria. Dichas normas vienen amparadas en los mismos preceptos del texto consti-- tucional hoy vigente ya que no en vano, como ha señalado el

profesor César Albiñana, "las Constituciones políticas han de dar permanencia y fuerza obligatoria a los principios -- básicos o generales de los Derechos financiero y tributario" (54). De otra parte, un Estado moderno necesita contar con las mismas, a fin de que el contenido imperativo de sus normas tenga su reflejo en la realidad. si no de modo plenamente voluntario, al menos como consecuencia de dichas normas=sancionadoras. De aquí que sería valido afirmar que la conveniencia de satisfacer las necesidades sociales podría ser su justificación última. Todo ello sin perjuicio de razones estrictamente jurídicas, en función del valor que se atribuya a la persona, como su último destinatario, y su adecuada protección.

Formalmente, las normas a que hemos hecho referencia no se presentan integradas en un solo texto normativo,-- sino más bien al contrario están recogidas además de en normas reguladoras de los tributos, en normas penales. Diría--mos que se ofrece una diversificación formal de preceptos -- reguladores. En consecuencia, se manifiesta técnicamente la función sancionadora en dos campos: de un lado el adminis--trativo, y de otro el penal. Sin embargo, se caracterizan -- estas normas --desde un punto de vista sustantivo o mate----rial-, de manera unitaria por lo que se refiere al objeto -- material sobre el que versan, por sus principios inspirado--res, así como por su finalidad.

Así se puede sostener que las normas punitivas -- a que venimos haciendo referencia versan sobre ilícitos co--metidos en la esfera tributaria, es decir en relación con -- conductas desarrolladas con ocasión de la aplicación de los

tributos tratando de impedir que se cumpla el fin para el que fueron establecidos. Cabría concretar en consecuencia - esta nota, indicando que estas normas punitivas hacen referencia a la actividad desarrollada por quiénes son sus destinatarios, si bien en el marco de la esfera tributaria. Si aceptamos la afirmación de Pérez Royo de que "en el desarrollo de la actividad financiera encontramos presente un doble orden de intereses: por un lado, el interés financiero del Estado; por otro, el interés de los ciudadanos frente a la protección de la esfera patrimonial de cada uno de ellos", puede lógicamente afirmarse que con el incumplimiento de las normas se pretende subordinar aquél interés estatal al particular mediante un olvido de la función social que tienen los bienes y derechos que integran su patrimonio. A garantizar la adecuada coordinación entre ambos intereses contribuyen las normas punitivas tributarias.

En cuanto a los principios que informan estas normas sin perjuicio de volver más adelante sobre ellos, hay que dejar constancia aquí de que deben ser esencialmente los mismos cualquiera que sea la esfera en que el ilícito se cometa, en función de la identidad de la materia que regulan, sus comunes destinatarios y la finalidad que persiguen. En efecto, esta finalidad se centra de forma inmediata en la aplicación de la sanción, o la imposición de una pena, a quiénes incumplen las normas. Diríamos que su finalidad es represiva o sancionadora. Queda por lo tanto en un segundo plano, su contribución a lograr el cumplimiento de las normas, aunque su sola vigencia lo favorezca. Sin embargo, su presencia se ofrece siempre como necesaria para la adecuada aplicación de los tributos, por lo que debe evitar

se toda infravaloración de las normas sancionadoras en la esfera tributaria, y más en concreto entender que son preceptos excepcionales o incluso "odiosos" en el sentido clásico de la expresión (55).

Entramos así a referirnos a los principios que pueden o deben informar las normas a que nos venimos aludiendo. Se trata en suma de preguntarnos sobre sí "los principios generales del Derecho público sancionador" -en expresión utilizada por la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1.974-, son aplicables a la materia tributaria. La contestación va a ser fruto, es decir va a venir condicionada, por la postura que previamente se haya adoptado sobre la colocación sistemática de dichas normas, o sobre su autonomía.

Por lo que hace referencia a la autonomía de estas normas, además de lo ya expuesto, podría hacerse propia la afirmación de Malinverni según la condensa Sainz de Buja: "La unidad de la materia, la existencia de sus caracteres especiales y la oportunidad de un tratamiento más profundo, justifican el reconocimiento de una autonomía didáctica, y, paralelamente, la radical exclusión de toda autonomía científica" (56).

Quienes han optado por la solución que calificamos de administrativista, declaran como no aplicables los principios jurídico penales. Así por ejemplo Fernández Cuevas deduce, como consecuencia de la separación entre el Derecho administrativo sancionador y el Derecho penal, "la inaplicabilidad de los principios de éste -hoy por hoy, personalista, subjetivo-, en el orden administrativo -objetivo, impersonal-, como principios generales del Derecho fiscal sancionador" (57). También cabe recordar aquí que algunos de los autores que siguen la tesis tributarista o la dualista dudan, al plantearse el tema de los principios, en base a sus propios puntos de partida. Incluso se llega a defen-

der que, aún cuando algunos principios de las normas penales puedan tener vigencia y aplicación a la materia de las infracciones tributarias, "ello debe ser considerado sólo - como una coincidencia" (58).

Giannini, por el contrario, al referirse al Derecho penal tributario declara que "está regido por los principios fundamentales y por las normas más generales del Derecho penal" (59). Se ha dicho también por voces autorizadas que "la presencia de los principios generales del Derecho - penal fundamental en el Derecho penal tributario no responde solo a conveniencias de orden o de claridad o, si se prefiere, de forma estética, sino a exigencias jurídicas fundamentales" (60). En general, se podría indicar que aquellos autores que defienden una identidad sustancial entre las infracciones y sanciones tributarias y las figuras penales, - sostienen asimismo, "la aplicación de los principios jurídico-penales a la materia del derecho sancionador tributario" (61). Pérez Royo cita entre los principios a que se hace referencia los siguientes: principio de la ley más favorable; principio de interpretación restrictiva y principio de ex--clusión de la analogía en la aplicación de las normas. Además de estos principios o criterios de aplicación de las - normas de carácter represivo, incluye como principio sustancial el principio de personalidad de la pena o de la san---ción.

En cualquier caso se indica por la doctrina la necesidad de acudir a las técnicas y el aparato conceptual - del Derecho penal para un adecuado estudio de las normas - tributarias sancionadoras (62). Incluso se sostiene que la utilización de los conceptos y doctrinas penales no se jus-

tifica por ser doctrinas más elaboradas, sino porque "con--tribuye a esta tendencia el propio Derecho tributario montando sus sistemas y conceptos sobre la base de los propios - del Derecho penal" (63).

Según se deduce de lo expuesto, gran número de - autores aceptan y defienden en el plano teórico, postulando que tenga su reflejo en el Derecho positivo, que sean aplicables los principios jurídico-penales a las normas reguladoras de los ilícitos tributarios. Precisemos, sin embargo, que esa aplicación no es discutida cuanto estamos ante ilícitos a los que se ha atribuído naturaleza delictiva, en base a su integración formal en las normas penales. Cosa distinta ocurre, y por ello se discute, con los ilícitos tributarios de carácter administrativo y sus normas reguladoras.

No es necesario volver a insistir sobre las consequencias que puede tener, en una exposición de la culpabilidad y los ilícitos tributarios, adoptar una postura previa - admitiendo o rechazando-, la presencia de principios como= los que se han indicado. Dejamos para más adelante sacar - nuestras propias conclusiones.

Completemos ahora la exposición con una referencia a los posibles límites de las normas sancionadoras tributarias. Parece oportuno indicar que unos son previos a su aprobación, mientras que otros muestran su mayor incidencia en la fase de aplicación. Hay límites que traen su causa inmediata en el respeto a criterios jurídicos, generalmente admitidos, que deben informarles. Cabría así decir de que las normas sancionadoras deben venir informadas por el principio de justicia en la imposición de sanciones, o por el principio de seguridad en el procedimiento que se siga a tal fin,

sin olvidar el respeto debido a la personalidad e identidad del presunto culpable, y también -entre otros que podrían ser señalados-, el principio de proporcionalidad entre el ilícito cometido y la sanción o pena impuesta.

A la vista del Derecho positivo, y en especial de la Constitución Española, hay limitaciones recogidas en dicho texto y por lo tanto de rango constitucional. Recordemos por ejemplo los artículos 25 ó 17 (64). La garantía de las libertades y derechos en la sección primera del capítulo segundo de la Constitución corresponde, en primer lugar, a los Tribunales ordinarios a través del procedimiento a que se refiere su artículo 53.2, basado en los principios de preferencia y sumariedad (65). Además -y sin perjuicio de que la protección de derechos fundamentales pueda pretenderse en otros procesos-, el texto constitucional ha previsto el recurso de amparo (66). Como juicio crítico autorizado recogemos la opinión de González Pérez que indica "que el ordenamiento jurídico debe regular procesos que permitan una eficaz tutela de los derechos fundamentales es algo inquestionable. Lo que sí es cuestionable -a su juicio-, es que sea necesaria la existencia de procesos especiales con esta finalidad específica" (67). Esperemos ver si la práctica confirma o no esta opinión, y la eficacia que pueda tener, en concreto, con referencia a las normas tributarias punitivas.

4.- Presente y futuro.

En nuestro ordenamiento, señala Pérez Royo, al igual que en los de la generalidad de los países -aunque con distinta efectividad práctica-, la represión de las violaciones de las normas tributarias se lleva a cabo a través de un doble sistema: el sistema penal en sentido estricto -

(delito tributario), y el sistema administrativo (infracciones y sanciones tributarias) (68).

Mirando brevemente hacia el pasado -sin querer - ser exhaustivos por entender que ello debe estar fuera de - nuestro ánimo, bastando en consecuencia con una breve referencia para situarnos en el presente-, puede indicarse que en el campo penal las normas punitivas tributarias estaban centradas en el art. 319 del Código Penal, con la redacción que le fué dada en el año 1.870 (69). González Navarro señalaba además una serie de preceptos que, a su juicio, sancionaban infracciones tributarias. Así, el establecimiento ilegal de impuestos, art. 202; la participación en el delito - previsto en el artículo ultimamente citado, y la exacción ilegal de tasas, art. 402 (70). Sin embargo en la doctrina, así por ejemplo Landrove Diaz o Quintano Ripollés, se critica la referencia a estos artículos por entender no encajan en lo que se ha venido denominando propiamente el "delito - fiscal" (71). Por lo tanto, fundamentalmente, queda el art. 319 sobre el que los autores han centrado múltiples críticas tanto sustantivas como de colocación sistemática -que no es el caso de exponer-, destacando también su escasa aplicación por los Tribunales (72).

Junto al precepto mencionado la doctrina, en función de la pena en él señalada, hace también referencia al art. 150 del Texto Refundido del Impuesto de Sucesiones, - Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Decreto 1.018/1.967, de 6 de abril. Nos dice Cazorla Prieto que "de cometerse las falsedades y omisiones que el mismo tipifica, se desencadena una auténtica reacción penal mediante la imposición de una pena -y no sanción

de arresto de uno a treinta días-, por la autoridad judicial competente". Y añade que "acerca de esta norma no cabe duda de que se trata de una auténtica norma penal. La calificación de pena a la sanción, la autoridad judicial y no administrativa que la impone, así como el arresto privativo de libertad conducen a esta conclusión" (73).

El camino recorrido hasta la Ley de Medidas Urgentes de 14 de noviembre de 1.977, en que se da nueva redacción al desfasado art. 319 bien ha merecido el calificativo de la "larga marcha" hacia el delito fiscal. Marcha todavía no concluída en cuanto se está comenzando la aplicación de este artículo, y ya se quiere introducir modificaciones en su redacción, al menos a nivel del Proyecto de Ley orgánica del Código Penal, incluyéndole en capítulo con nueva denominación: "De los delitos contra la Hacienda Pública". Esta expresión, de la que hay antecedentes en normas del siglo pasado, por su amplitud parece llamada a comprender supuestos distintos del delito fiscal propiamente dicho. (74)

Por lo que se refiere a lo que se denomina sistema administrativo regulador de las violaciones del orden jurídico fiscal, puede indicarse sin ánimo exhaustivo entre las normas precedentes de las actuales las siguientes: Reglamento de la Inspección de la Hacienda Pública de 13 de julio de 1.926, Real Orden de 23 de septiembre de 1.927, y Ley sobre Inspección de Tributos de 20 de diciembre de 1.952. Después de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 1.963 se pueden ahora recordar, entre otras normas, algunas de las cuales no pasaron de Proyecto: los Textos Refundidos de los Impuestos, la Ley de 30 de junio de 1969, el Proyecto de Ley de Disciplina Contable y Represión del Fraude Fiscal (75), y el Real Decreto-Ley de 8 de octu-

bre de 1.976 (76). Sobre éstas y otras disposiciones volveremos en su momento.

A la vista de esta situación presente, cabría extender nuestra mirada hacia el futuro partiendo de la unidad que ofrecen las diversas normas integradas en el ordenamiento. Recordemos que en la doctrina hay quienes señalan esta nota como característica. Así Pérez Royo al referirse a la represión de las ilicitudes fiscales en España, indica que no es sustancial la diferencia entre el sistema penal y el sistema administrativo. "En ambos casos nos hallamos ante normas e instituciones sustancialmente penales, es decir, represivas. La diferencia es de orden formal" (77). Malinverni indica las vías a través de las que es posible, en su opinión, "reagrupar en un cuerpo único todas las normas que se refieran a las infracciones tributarias, tanto si aparecen castigadas con penas criminales como si lo están con penas fiscales, y dar así a la materia una disciplina coherente y orgánica, basada en los principios del Derecho penal común" (78). Asimismo puede citarse entre nosotros a Benzo Mestre que llega a redactar un esbozo de bases para una Ley penal fiscal española comprensiva del delito fiscal y de las faltas (79).

Sobre el tema que nos ocupa sería válido traer aquí a colación lo que dijimos en otra ocasión, manifestándonos partidarios de un texto separado de la Ley General Tributaria. "De esta manera, defendi^{en}do la postura indicada contaríamos dentro de la normativa de nuestro sistema tributario con dos disposiciones interconexionadas entre sí y reguladoras de su régimen jurídico: una Ley general de carácter sustantivo, y otra comprensiva de los preceptos sobre infracción y sanciones, y ambas aplicables a todos los tributos en todo caso" (80). Lo entonces dicho no obstante de-

beria ser hoy actualizado, a la vista de la tipificación= del delito fiscal por la Ley de medidas urgentes de 1.977. Especiales ventajas tendría en todo caso dotar de autono- mía a las normas reguladoras de los ilícitos tributarios= en función de los sujetos a quiénes van destinadas, la ma- teria que contemplan y los principios que deben inspirar- las. Lo expuesto viene también avalado por una lectura de- tallada de las normas reguladoras de la actividad puniti- va del Estado en la esfera tributaria hoy vigentes como - en proceso de elaboración (81).

NOTAS AL CAPITULO III

- (1) Ch.Cardyn y J.Delepierre, S.J.¿"Defraudar o pagar - sus impuestos?", Ed.Euramérica, Madrid 1960, pág.62. Señalan estos autores que "el bien común comprende= inmensos objetivos: servicios prestados por la so-- ciedad a sus miembros desde la seguridad policial - hasta el desarrollo cultural y moral de los indivi-- duos, las familias, los grupos profesionales, socia-- les, religiosos y otros, ayudas por razón de défi-- ciencia o cargos excepcionales, gestión financiera,- programa común de inversiones, de producción y re-- parto de riquezas".
- (2) Recordemos toda la doctrina sobre los principios - inspiradores de un sistema tributario, y en especial la literatura existente acerca de los principios de capacidad contributiva, igualdad y progresividad.
- (3) Art.31.3 de la Constitución: "Sólo podrán estable-- cerse prestaciones personales o patrimoniales de ca-- rácter público con arreglo a la Ley".
- (4) Apartado 2 del Art.31 del texto constitucional.
- (5) F.Sainz de Bujanda, Notas de Derecho Financiero, Fa-- cultad de Derecho, Madrid 1967, Tomo I, Vol.3,pág.- 1169.
- (6) C.Rossier, El fraude fiscal. I.F.A.
- (7) F.Sainz de Buajanda, Notas..op.cit.pág. 1171 y ss.- se exponen objeciones a las causas del fraude cita-- das valorando su admisibilidad en función de las - nuevas circunstancias.
- (8) Dr.Luis Illanes, "Un sistema de infracciones y san-- ciones tributarias", XI Conferencia Técnica del Cen-- tro Interamericano de Administradores Tributarios,- celebrada el 11 de noviembre al 22 de noviembre de 1974, Madrid 1976, pág. 428.
- (9) M.Cobos del Rosal, "Derecho penal y Derecho Tributa-- rio". Separata de la Revista del Foro Canario, Las= Palmas 1963, pág.7.
- (10) José García López, "Critica popular al sistema tri-- butario español", Hacienda Pública Española, núm.34 pág.57 y 58.

- (11) Francisco Alvira Martín y José García López, "Los - españoles opinan sobre la reforma fiscal", Crónica Tributaria, núm.16, pág.113.
- (12) Francisco Alvira y José García López, "Los españo-- les..op.cit.pág.119. Señalan que "entre 1971 y 1975 se ha producido un deterioro en la moral fiscal, al disminuir los que estarían dispuestos a romper la - amistad mientras aumentan considerablemente los que no impondrían sanción alguna. Asimismo indican que= el estrato superior de la población española con más renta y nivel de estudios más alto muestra una opi-- nió n menos favorable a sancionar el fraude". Para - una actualización del trabajo de estos autores vid. "Los españoles después de la reforma fiscal.", Hacien da Pública Española, nº 72, pág.243.
- (13) Emilio Benavent, prólogo al libro de Cardyn y Dele-- pierre, Defraudar..op.cit.pág.13.
- (14) Artículos 2 y 138.
- (15) Juan XXIII, Mater e Magistra, núm.59, en el libro Cin co grandes mensajes, B.A.C., Madrid 1969,pág.26.
- (16) Ch.Cardyn y J.Delepierre, ¿Defraudar..op.cit.pág.20.
- (17) F.Fernández Ordoñez, Epilogo para españoles, al li-- bro de Cardyn y Delepierre,op.cit.pág.224.
- (18) Recordemos las palabras del profesor Throop Smith - de la Universidad de Harvard: "Los impuestos son una medida represiva porque reducen el premio individual en cualquier actividad económica limitando el esfuer zo, desalentando el ahorro y la inversión, ya que en los impuestos no hay incentivo a la productividad".- Por ello se propone por el Comité Nacional de Limita ción de impuestos (E.E.U.U.) pagar menos impuestos,- aunque ello signifique recibir menos servicios pú-- blicos. Estamos ante lo que se califica como "la re- belión contra los impuestos" (Ignacio Carrión, ABC,- 19-III-80).
- (19) Julio Banacloche, Derecho Tributario sancionador, te ma 3º, Centro de Estudios Tributarios, Madrid 1979,- Juan Antonio Cremades enumera en su artículo, La lu- cha contra la defraudación fiscal en Francia, Rev.D. Financiero,nº 153, mayo-junio 1981, pág. 713 los me- dios de control y los poderes de verificación de la= Administración, así como las sanciones que pueden - ser impuestas.

- (20) Luis Illanes, Un sistema...op.cit.pág.429. "El carácter complementario de estos elementos para conformar un margen de riesgo razonable no llega a consentir - su mutua sustitución. Si se alcanza un buen nivel de capacidad para determinar el incumplimiento sin la sanción adecuada el riesgo no existe y la actitud -- más probable del contribuyente será la de esperar la acción de la Administración para que lo hagan cum---lir, lo cual automáticamente deteriorará esa misma - capacidad. Por otra parte, si se pretende agravar - las sanciones sin que la Administración haya adquiri-do la mencionada capacidad, la consecuencia del in--cumplimiento resultará muy gravosa para el contribu-yente pero al mismo tiempo será muy improbable que - ella le pueda ser aplicada, lo cual le inducirá a - asumir el riesgo".
- (21) F.Fernández Ordoñez, Epilogo..op.cit.pág.228.
- (22) F.Sainz de Bujanda, Prologo a la obra "El problema - de la resistencia fiscal" de M.Pont Mestres, Ed.Bosh. Barcelona 1972, reproducido en Hacienda y Derecho VI, Madrid 1973, pág.383.
- (23) Ambas expresiones aunque puedan parecer reiterativas tienen ventajas a juicio de Sainz de Bujanda "Si pe-nal es toda infracción a la que se aplica una san---ción correctora o retributiva (esto es una pena o - castigo), es útil acumular el calificativo "criminal" para referirse a aquellas transgresiones que además= de tener ese tipo de sanción tiene conceptualización de-lictiva dentro del ordenamiento". Principios de Dere-cho penal tributario, Hacienda y Derecho, T.VI,pág.-461 nota (5).
- (24) A.Fernández Cuevas, Notas sobre el carácter objetivo o subjetivo de la infracción tributaria, Crónica Tri-butaria, núm.14, pág.171.
- (25) Giuseppe Giuliani, Manuale di Diritto Repressivo Tri-butario, Milán, Giuffre, 1966.
- (26) F.García Torralba, El elemento intelectual de la in-fracción Tributaria, Crónica Tributaria, núm.25/1978.

- (27) Gualterio Monacelli, Derecho penal fiscal -regimen de los impuestos internos- Bahia Blanca -"Casa Muñoz", Apelino Gutierrez y Cia.(1943)pp.7. "Considerando el contenido de la legislación fiscal, debemos hacer una división en legislación fiscal propia, constituida por las disposiciones legales establecedoras de un gravamen y legislación fiscal penal, compuesta por las disposiciones legales referentes a las infracciones y su consiguiente penalidad, como también al procedimiento aplicable en estos casos. Gilbert Tixier y Jean-Marie Robert utilizan también esa denominación en su libro Droit penal fiscal, -- Dalloz, Paris 1980.
- (28) Luigi Sechi, Diritto Penale e Processuale Finanziario, Milan, Giuffré, 1966.
- (29) Girolano Penso, Diritto Penale Finanziario, Edizioni Bizzarri, Roma 1970.
- (30) Alessandro Malinverni, Principi di Diritto penale tributario, Paduva -CEDAM- 1962.
- (31) M.Cobos del Rosal, Derecho penal..op.cit.pág.8
- (32) J.J.Ferrero Lapatza, Curso de Derecho financiero -- español. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid -- 1980, Cap.XVII.
- (33) F.Sainz de Bujanda, Nota sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, IX Semana de estudios de Derecho Financiero, Ed.D.Financiero, Madrid 1961, pág. 217 y ss.
- (34) Manzini, Tratado de Derecho penal, Buenos Aires, - 1948, pág. 143, citado por Montoro, La infracción administrativa, pág.234. La cita de Ferri la toma también este autor de su libro Principios de Derecho criminal, Ed.Reus, Madrid 1933, pág.120.
- (35) Luis Illanes, Un sistema...op.cit. pág.453.
- (36) M.Cobos del Rosal, Derecho penal..op.cit.pág.12. Basa la afirmación recogida en el texto en que "ni por la naturaleza del impuesto, ni por el bien jurídico lesionado, ni por la estructura del precepto - (que es idéntica), ni mucho menos, por la duplicidad de sanción y conocimiento."

- (37) A.Fernández Cuevas, Notas...op.cit.pág. 171.
- (38) F.Sainz de Bujanda, Principios de Derecho penal tributario Hacienda y Derecho, T.VI, pág.443 y 445. Señala este autor como razón del Derecho penal económico "la necesidad que el Estado siente de tipificar como antijurídicas, ciertas conductas que pueden hipotéticamente oponerse al desenvolvimiento de las funciones rectoras que la autoridad pública se ha arrogado en el campo de la economía".
- (39) M.Bajo Fernández, Derecho penal económico. Ed.Civitas, Madrid 1978, pág.36-37.
- (40) A.D.Gianninni, Instituciones de Derecho tributario, Ed.D.Financiero, Madrid 1957, pág.13.
- (41) J.J.Ferreiro Lapatza, Curso...op.cit.pág.558-560, - indica que"normalmente las sanciones que castigan las infracciones de las normas que componen el Derecho tributario se aplican por órganos de la Administración financiera, a los que se encomienda, asimismo, la apreciación de las infracciones".Precisa este autor, que las infracciones de normas tributarias y de naturaleza penal y las correspondientes sanciones pueden estar previstas en normas de Derecho penal normal u ordinario.
- (42) F.Sainz de Bujanda, En torno al concepto y contenido del Derecho penal tributario, Anuario Derecho penal, 1968, pág.89.
- (43) F.Sainz de Bujanda, Principios...op.cit.pág.473.
- (44) Luigi Sechi, Diritto...op.cit.pág.28 y 40.
- (45) Girolano Penso, Diritto...op.cit.pág.6
- (46) Luis Illanes, Un sistema...op.cit. pág.452.
- (47) M.Cobos del Rosal, Derecho penal...op.cit.pág.15-16.
- (48) F.Sainz de Bujanda, En torno...op.cit.pág.107.

- (49) Citando a Malinverni afirma Sainz de Bujanda que -- "la cuestión no es puramente estética o academica, -- pues más bien obedece a exigencias jurídicas fundamentales que pondrán a prueba no solo la sensibilidad del jurista, sino y de forma primordial, su for mación cultural, política y hasta la propia trama -- del juego de intereses en el que desgraciadamente -- puede verse envuelto. Deberá, por tanto, tomar partido para pronunciarse en uno u otro sentido ante -- problemas fundamentales y decisivos del Derecho, -- cuales son: el personalismo en tema de responsabili dad: y la libre admisión de las pruebas; la negación o afirmación de presunciones legales, de presunciones de culpabilidad o de inocencia: la independen -- cia del órgano juzgador: la supremacia de los derechos de la administración frente a la protección de los derechos individuales, etc. en los que la con -- cepción penal y la administrativa divergen en buena medida, total y radicalmente" Derecho Tributario, -- op.cit. pág.13.
- (50) F.Pérez Royo, Memoria sobre el concepto, método y -- fuentes al Derecho Financiero. Concurso-oposición a Profesor agregado 1.971, pág.3. Precisa este autor= que "como puede facilmente comprobarse, ambos con -- ceptos de autonomía se hallan estrechamente relacio nados entre sí, podemos decir que la autonomía norma tiva constituye el presupuesto necesario de la auto nomía en el sentido de científica o de conocimiento. Pero al mismo tiempo no puede dejarse de constatar= que la elaboración científica de conceptos influye= en ocasiones de manera decisiva para hacer ver la -- capacidad de un sector del ordenamiento de encontrar en su propio seno los principios en base a los cua -- les crear, por diferentes vías sus propias normas".
- (51) Tal es la opinión de Sainz de Bujanda y Cobos del -- Rosal, (Derecho penal..op.cit.pág.15).
- (52) Opinión recogida por F.Sainz de Bujanda, quien seña la dos observaciones complementarias: la primera -- consiste en que el Derecho penal, entendido en un -- sentido científico y no meramente positivista, está constituido por el conjunto de normas y principios= que regulan las transgresiones del orden jurídico -- tipificadas en la Ley y sancionadas con penas, esto es, con sanciones y no meramente indemnizatorias, -- sino intimidatorias y represivas. En suma, un Dere= cho que contempla las infracciones penadas, aunque= las sanciones que regule no arrastren las consecuen

cias procesales y de otra índole que los textos positivos atribuyen a las que ellas califican como infracciones penales. La segunda se refiere a la ubi-cación del Derecho penal tributario en los textos - fiscales. Pienso que esta situación es transitoria por lo que respecta al sector que debe pasar al --- cuerpo del C.Penal o de leyes penales especiales, - de carácter tributario; sin embargo será permanente= en una parte no desdeñable por razones de sistemáti= ca y de distribución de competencia. (En torno..... op.cit.pág.110-111).

- (53) J.del Rosal, Ideas sobre la aplicación de los principios de Derecho penal a la infracción tributaria, ponencia presentada a la X Semana de Estudios de Derecho financiero, y publicada también en el Anuario de Derecho penal, 1963, pág. 8.
- (54) César Albiñana, Hacienda y Constitución, Instituto= de Estudios Fiscales, Madrid 1979, pág. 8.
- (55) Se entiende que no procede estudiar aquí la natura= leza de las normas reguladoras de la actividad puni= tiva en materia tributaria, ya que la misma está en función de la naturaleza que se predique de los ilí citos tributarios y no viceversa. De otra parte con viene recordar la calificación de leyes meramente - penales aplicadas a las leyes fiscales como justifi= cación de su incumplimiento. Sobre este tema puede= verse la comunicación de Antonio de Luna, La doctri= na de las leyes meramente penales y la evasión fí= scal, IX Semana de Estudios de Derecho financiero, - pág.309 y ss.
- (56) Dicho autor lo justifica porque este sector del ordena= miento se encuentra en dependencia estricta de los= principios y del sistema del Derecho penal común o fundamental . F.Sainz de Bujanda, Principios...op.- cit.pág.467.
- (57) A.Fernández Cuevas, Notas...op.cit.pág.171.
- (58) Luis Illanes, Un sistema...op.cit.pág.446.

- (59) A.D.Giannini, Instituciones...op.cit.pág.13.
- (60) J.J.Ferreiro Lapatza, Curso...op.cit. pág.560 señala que "también las infracciones y sanciones tributarias deben ser estudiadas, si se quiere hacerlo= en profundidad, con las técnicas y el apartato conceptual propios del penalista".
- (63) E.García-Torralba, El elemento intelectual...op.--cit.pág.43.
- (64) Reguladores del principio de legalidad penal o del derecho a la libertad personal. Señalemos la importante Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 - de junio de 1981 (Boletín Oficial del Estado de 16 de junio) que declara que "los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración en - la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9º de la Constitución".
- (65) En opinión de Jesús González Pérez "con una adecuada estructuración de los procesos ordinarios y muy= especialmente del proceso administrativo, resultaría innecesaria la implantación de este proceso especial". Entiende que el sistema procesal de la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, -que regula la protección jurisdiccional de los derechos fundamentales - de la persona humana ante la Jurisdicción penal, contencioso-administrativa y civil-, puede cumplir esa finalidad siempre que se introdujeran mejoras de - medios personales y materiales (Derecho procesal - constitucional, Ed.Civitas, Madrid 1980, pág. 277 y 278).
- (66) Sus normas reguladoras son el art.53 y los artículos que el título noveno de la Constitución dedica= al Tribunal Constitucional, sin perjuicio de la regulación contenida en la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, en especial los artículos 41 a 58. Sobre el recurso de amparo se pueden ver distintos= trabajos publicados en la obra colectiva El Tribunal Constitucional, Instituto de Estudios Fiscales, 1981,

en especial la conferencia de Fernando Castedo Alvarez, El recurso de amparo constitucional, vol.I, pág. 179.

- (67) J.González Pérez, Derecho..op.cit.pág.280. Añade - también que "la intervención del Tribunal Constitucional en defensa de los derechos y libertades fundamentales solo tendrá sentido como remedio excepcional o extraordinario,cuando hubieren fallado los procesos ante los Tribunales ordinarios" (pág.281).
- (68) F.Pérez Royo, La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal, Medidas Urgentes de reforma fiscal Libro 42, de Bolsillo, Vol.I, Instituto de - Estudios Fiscales, Madrid 1977, pág.317.
- (69) Decía el art.319: "El que requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o - parte de sus bienes, o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de - los impuestos que por aquéllos o por esta debiera - satisfacer, incurrirá en multa del tanto al quintuplo de dichos impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 5.000 pts." Desde su introducción las - modificaciones solo se han referido a la pena aplicable. Este artículo figuraba en el capítulo VI del Título VI que incluía la ocultación fraudulenta de bienes o de industria, el falso testimonio y la acusación o denuncia falsa. Estas dos últimas figuras - en 1932 cambiaron en su colocación sistemática dentro del Código.
- (70) F.González Navarro, Naturaleza y calificación de la infracción tributaria, X Semana de estudios de derecho financiero, pág. 547.
- (71) Fernando Landrove Diaz, Las infracciones tributarias ante el Derecho español, Anuario de Derecho penal, - 1971, pág.92. Señala que "las infracciones allí ubicadas afectan a la protección de valores de índole político-constitucional, concretamente al derecho - subjetivo del ciudadano a la estricta legalidad de los impuestos.

- (72) A título de ejemplo nos remitimos a trabajos como - los de G.Rodríguez Mourullo, 'Presente y Futuro del delito fiscal, Madrid, Ed.Civitas, 1974; F.Pérez Royo, La represión...op.cit.pág.319 y ss; G.Landrove Diaz, Las infracciones...op.cit.pág.93 y ss. La doctrina cita tres sentencias en que se aplicó; el 5 - de febrero de 1898, 17 de junio y 16 de noviembre - de 1899.
- (73) Luis M.Cazorla Prieto, Infracciones, sanciones y su condonación en los impuestos regulados por el Texto refundido de 6 de abril de 1967", Vol.II,pág.199, - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1977.
Debe tenerse presente que el supuesto del art.150 no ha sido recogido en la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo art.41.3 dispone - que "salvo lo establecido en el párrafo anterior, - las infracciones tributarias del impuesto regulado= por la presente disposición serán calificadas y sancionadas con arreglo a la Ley General Tributaria" . (Ver también art.54 del Texto Refundido aprobado - por el Real Decreto Legislativo 3050/1.980, de 30 - de diciembre y art.67 del Reglamento aprobado por - el Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre). La reconducción anterior a la Ley General Tributaria - no es acorde con lo previsto por la disposición final 2ª del Proyecto de Ley Sancionadora de las in--fracciones tributarias (Boletín de las Cortes de 2 de noviembre de 1981, núm.229-5) que declara subsistentes las normas que regulan las infracciones y - sanciones tributarias en Transmisiones Patrimonia--les y Actos Jurídicos Documentados, después de derogar los artículos 77 a 89 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre.
- (74) La expresión larga marcha la tomamos de F.Pérez Royo, La represión...op.cit.pág. 335. Entre los comentarios generales al capítulo "De los delitos contra la Hacienda Pública" señalemos el de José Maria Stampa Braun, La reforma del Derecho penal económico - español, Instituto de Estudios Económicos.Madrid - 1980, pág. 46 a 55. Con un alcance mayor citemos a Gonzalo Rodríguez Mourullo, Los delitos económicos= en el proyecto de Código penal, Anuario de Derecho= penal, tomo XXXIV, mayo-diciembre 1981, pág.707 a - 719.

- (75) Este proyecto fué enviado por el Gobierno a las Cortes en mayo de 1976, sin que fuese publicado en el Boletín Oficial de las mismas.
- (76) Sobre esta norma puede verse el artículo de J.Banacloche, La represión del fraude fiscal, Civitas, - Rev. Española de Derecho Financiero, núm.9, pág. - 111.
- (77) "Lo cual, según dicho autor, no quiere decir, naturalmente, que esta diferencia carezca de consecuencias", La represión...op.cit.pág. 317.
- (78) Puede verse F.Sainz de Bujanda, Principios...op.cit. pág.452.
- (79) Fernando Benzo Mestre, Estudio Preliminar y Bases - para una Ley penal fiscal española, tesis doctoral 1958. Las bases se reproducen en la X Semana de estudios de Derecho Financiero, pág. 575 y ss.
- (80) J.del Pozo, Ideas para una reforma del régimen sancionador tributario, XXV Semana de Estudios de Derecho financiero, pág. 673.
- (81) Las normas sancionadoras de la Ley General Tributaria se derogan en el Proyecto de Ley Sancionadora - de las Infracciones Tributarias por entenderse que sus disposiciones "no pueden lógicamente contemplar las nuevas exigencias que en este orden viene planteando la aplicación de la reforma tributaria" (Exposición de Motivos) Dicho texto pretende una nueva regulación de la materia completando, se dice, las normas que se dictaron en 1977 sobre el delito fiscal. El Proyecto, sin embargo, mantiene la integración del delito fiscal en el Código Penal sin lo---grarse la aspiración indicada de contar con un texto único de normas reguladoras de la actividad punitiva estatal con ocasión del incumplimiento de las - normas tributarias.

C A P I T U L O C U A R T O

EL I L I C I T O T R I B U T A R I O

1. Terminología y concepto.
2. Manifestaciones del ilícito tributario.
3. Naturaleza.

1.- Terminología y concepto.

La actividad punitiva del Estado en la esfera tributaria está sometida a normas. Dichas normas cabe afirmar que constituyen un ordenamiento en cuanto "conjunto normativo ordenador de una parcela de la realidad social" (1). A precisar cuál es el objeto y contenido de ese ordenamiento se encaminan las líneas que se exponen a continuación.

Señala Federico de Castro que "las normas de Derecho manifiestan su eficacia dando valor jurídico y conformando, según él, la realidad social. La eficacia de la Ley se ha centrado, así, en el preceptuar y el prohibir, en la creación de la obligación jurídica y en producir la reacción coactiva en caso de inobediencia" (2). Podría señalarse que las normas jurídicas nacen con vocación de alcanzar su fin interno y primario, centrado en que se cumpla el mandato que incorporan. Es lógico, en consecuencia, que ellas mismas prevean el posible incumplimiento del mandato en función de la decisión libre y personal de sus destinatarios. De aquí que, en paralelo a la misma norma, se piense en su inobservancia.

Pero junto a la inobservancia el Derecho no queda en una situación pasiva, sino que aquélla motiva una reacción, que por ser de una norma se puede calificar de reacción jurídica que tiene su causa última en su incumplimiento. Por ello, acertadamente dice el profesor de Derecho civil antes citado, que "las normas jurídicas estatales tienen -- vigor real, en cuanto su violación ocasiona la reacción sancionadora del ordenamiento jurídico" (3).

Las normas tributarias no son ajenas al esquema - indicado. Su mandato, orientado al cumplimiento de obligaciones de índole diversa, que garanticen la adecuada aplicación de los tributos, puede ser incumplido, extremo éste - que no exige de especial demostración en cuanto la realidad misma ofrece cotidianos ejemplos de ello.

La doctrina se refiere al incumplimiento de - la norma tributaria con variada terminología. Se habla de - injustos que se producen en el marco de la relación jurídica tributaria, o de ilicitudes relacionadas con la liquidación y percepción de tributos (4). Asimismo se utiliza las denominaciones de ilícito fiscal, ilícito de naturaleza criminal, ilícito administrativo tributario, o -de forma más - concreta-, ilícito penal-criminal tributario, o ilícito penal-administrativo tributario.

Nos mostramos partidarios de utilizar una denominación que aparecía recogida en la exposición de motivos de la Ley General Tributaria (5). Nos referimos a la denominación "ilícito tributario", en cuanto que señala la existencia de un acto contrario a una norma que, por su contenido, se desenvuelve dentro de la esfera ordenada a la regulación de la aplicación de los tributos. De otra parte la referencia al ilícito tributario es utilizada por diversos autores, tales como C. Albiñana o N. Amoros, aunque no siempre con -- igual contenido (6).

Se nos ofrece así el ilícito tributario, como una especie dentro de la categoría genérica del ilícito, permi-

tiendo reconducir a un tratamiento unitario una diversi---
 dad de supuestos, en base a unas notas identificadoras. Ca-
 bría recordar aquí la eficacia constitutiva del Derecho, en
 el que se recurre a categorías comprensivas y generales que
 crea la ciencia jurídica frente a la diversidad de la reali-
 dad social delimitando situaciones de deber y de poder, de
 subordinación y de supremacía (7). Podríamos preguntarnos -
 sí existe una posición de sujeción generalizada, o si por -
 el contrario es individual, en las normas tributarias. Bus-
 cando fórmulas armónicas se acepta, como suficiente, la in-
 terpretación que ve una sujeción generalizada en todo ciuda-
 dano frente a la situación de supremacía de la Administra-
 ción, que se individualiza al producirse el presupuesto pre-
 visto en las normas. Entonces, se concretarán sobre quién -
 recaen los deberes cuyo incumplimiento vendrá a dar origen=
 al ilícito tributario.

Son en consecuencia notas comunes a los supuestos
 de incumplimiento tributario las dos siguientes. Una es po-
 sitiva, la existencia de normas que contienen un mandato -
 que da lugar a unas obligaciones tributarias. Otra negativa,
 la ausencia de cumplimiento de dicha norma, es decir, su in-
 cumplimiento, su inobservancia, lo que motiva la lesión del
 bien jurídico protegido en aquéllas. Como señala Malinverni
 todo ilícito fiscal tiene en común al menos la preexistencia
 de una obligación tributaria. Precizando Pérez Royo que "es
 condición necesaria para la existencia de la infracción tri-
 butaria, pero no la condición suficiente, en todos los ca-
 sos" la violación de los deberes señalados en la Ley o "sur-
 gidos en el desarrollo de una concreta potestad atribuída=
 a la Administración" (8).

A juicio de Amorós Rica la inobservancia de la -- norma tributaria -que es la circunstancia mínima para configurar el ilícito-, lleva consigo en la mayor parte de los - casos, la existencia de un perjuicio para el Estado, que - normalmente va acompañado de un beneficio para el infractor (9).

De todo lo expuesto deducimos que es posible, y - aconsejable reconducir los supuestos de incumplimiento de- las normas tributarias, -independiente de sus varias manifestaciones y dejando para precisar en otro momento cuál sea su naturaleza jurídica-, al concepto de ilícito tributario(10).

Define Amorós al ilícito tributario, en sentido - genérico, diciendo que es ontológicamente, una inobservan-- cia de la norma tributaria que determina nominalmente la imposición de una sanción pecuniaria que se considera como el medio para hacer posible el cumplimiento y el cuidado de - los intereses generales y propios (11). Consideramos que -- esta definición es acertada en su planteamiento, en cuanto= trata de precisar los elementos característicos atribuibles al ilícito tributario. En efecto, no se limita a decirnos - que en el ilícito hay una inobservancia del ordenamiento jurídico, sino que incluye la idea o efecto de la sanción como consecuencia de esta inobservancia, ya que, -en su opinión-, "en el ilícito tributario se dá extraordinaria importancia= a la sanción sobre cualquiera de los conceptos o nociones - que lo integran o contribuyen a dotarle de fisonomía". Sin embargo, pensamos que a la vista de las manifestaciones que presenta en el derecho positivo es insuficiente la referen- cia a las sanciones pecuniarias que se contienen en la defi- nición arriba transcrita.

Angelo Duss nos define de forma descriptiva, pero suficientemente reveladora, el ilícito fiscal. Nos dice que "en el aspecto formal, constituye ilícito fiscal todo acto contrario al ordenamiento jurídico para el cual se preve - una sanción, que puede ser atribuído al agente como manifes - tación de voluntad que desobedece una obligación impuesta - por una norma tributaria y que entraña una ofensa a los in - tereses fiscales del Estado o de otro ente público" (12). En esta definición se recogen notas suficientemente expresivas. Así se alude junto a la existencia de un acto que es ilícito por violar una norma, a la reacción del ordenamiento mediante una sanción. Pero también se precisa la naturaleza - de la obligación que resulta infringida, junto a una valora - ción del acto en función de la propia finalidad perseguida - por el tributo, en línea con el nuevo enfoque que hoy se dá a la violación de las normas tributarias de que nos habla - Giuliani Fonrouge, en base a las modernas concepciones acer - ca del impuesto (13).

En nuestro derecho positivo no existe un concepto genérico del ilícito tributario (14), aunque sobre la base - del mismo se puede decir que constituye "la violación de - las normas tributarias realizadas por el sujeto pasivo del - tributo o, en términos más generales, por cualquiera que re - sulte obligado en virtud de la norma tributaria" (15).

Teniendo en cuenta las definiciones anteriores se puede entrar en el análisis de lo que podría denominarse la estructura del ilícito tributario, es decir la exposición - de tres aspectos de principal interés: el sujeto activo, el bien jurídico lesionado y las manifestaciones que presenta.

Por lo que se refiere al primer tema -es decir al sujeto pasivo realizador del ilícito-, se cita aquí por razones sistemáticas, toda vez que los problemas que ofrece el elemento subjetivo del ilícito tributario tienen especial interés para ser analizados en función de la teoría de la culpabilidad por lo que se volverá sobre ellos en un momento ulterior. Aquí, no obstante, conviene hacer una precisión. Teniendo en cuenta la estructura de la relación jurídica tributaria -en cuyo marco hace su aparición el ilícito-, parece oportuno tomar postura acerca de como se relacionan sus elementos subjetivos, con los que se prediquen de los actos contrarios a la norma tributaria. Así parece, en principio, que el sujeto activo de aquella relación no será sujeto activo del ilícito tributario en el sentido que aquí se le ha dado. Conviene, sin embargo, puntualizar que es posible que se den supuestos conectados con la exacción de tributos que lleguen a constituir auténticos delitos tipificados en el Código Penal, pero que no pueden confundirse con los ilícitos tributarios (16).

En consecuencia, el sujeto activo será quien ocupe la posición de sujeto obligado en la relación jurídico tributaria, es decir aquél que puede no cumplir las obligaciones tributarias precisamente porque estaba sujeto a ellas. Existe así un paralelismo, sin perjuicio de ulteriores precisiones, entre el sujeto del ilícito tributario, entendido en general como inobservancia de una norma de una parte, y el sujeto que estaba llamado a cumplir las prestaciones tributarias por la especial situación en que se encontraba respecto al presupuesto de hecho previsto en aquélla. Basten por ahora las ideas expuestas, sin perjuicio de volver sobre este punto posteriormente.

¿Cuál es el bien jurídico lesionado por la comisión del ilícito tributario?. Sí se habla de un bien jurídico lesionado es porque, a sensu contrario, existe un bien jurídico que estaba protegido por una norma. Cabría así -- hablar de que la norma protege un bien --objetivamente habiendo--, que es conculcado mediante la comisión de un ilícito. Procede precisar cual sea, o deba ser, ese bien jurídico.

Unas veces la infracción lesiona la esfera jurídica de un individuo concreto. Otras, se ve afectada toda la sociedad como consecuencia de una conducta determinada, además de individuos en particular. "Cabe, en fin, que la infracción no lesione de modo directo y mensurable la esfera jurídica de individuos determinados, pero si la de la sociedad jurídicamente organizada"(17). Puede pensarse, acertadamente, que el incumplimiento de los preceptos contenidos en las normas tributarias encaja dentro de este tercer supuesto.

Se pregunta Landrove Díaz si el cumplimiento por el ciudadano de sus deberes fiscales y la consecuente percepción por el Estado en este concepto, ¿es un interés jurídicamente protegido que debe comportar consecuencias jurídico-penales para aquellos que evadan tal obligación?. Responde afirmativamente dicho autor por entender que se trata de un valor fundamental para la vida comunitaria, ya que "la entidad del bien jurídico objeto de protección impone tal solución "(18).

Queremos insistir en la importancia que tiene el interés social conculcado mediante conductas contrarias a las normas tributarias ya que, por el fin que deben cumplir, la colectividad se ve afectada en su integridad. En efecto si bien de forma inmediata la organización administrativa ve disminuidos sus recursos disponibles, toda la sociedad sufre las consecuencias de dichas conductas, en cuanto que se produce un desequilibrio en la equitativa distribución de las cargas públicas, sin olvidar la función redistribuidora que puede realizarse a través de los recursos públicos.

Los autores destacan también estas ideas. Así Pérez Royo incluye como bien jurídico lesionado "el interés general al respeto de la norma en cuanto tal, es decir, el interés general a que la distribución de la carga tributaria se realice efectivamente de la manera prevista en la Ley" (19). Por su parte Sainz de Bujanda precisa que "con la infracción tributaria -sea de obligaciones sustantivas o de deberes formales-, es la colectividad la que aparece siempre en un primer plano, como víctima directa de la violación jurídica que aquella lleva consigo" (20).

Ello no significa que por causa de los ilícitos tributarios no quede lesionado también el derecho que tiene atribuido quién -dentro de la relación jurídico tributaria-, ocupe la posición de sujeto activo. Autores incluso administrativistas señalan que se tiende a la protección de tal derecho, tal es el caso de García de Enterría quien precisa el bien jurídico protegido diciendo que, con las sanciones tributarias, la Administración protege su derecho a percibir de los ciudadanos las prestaciones tributarias (21). Discrepamos, sin embargo, de tal autor en que sitúa su exposición orientada más hacia una protección interna de la Ad-

ministración -incluye las sanciones tributarias dentro del apartado de sanciones administrativas de autoprotección-, - que hacia la protección del orden social colectivo.

Podríamos, finalmente, resumir lo expuesto indicando que si bien se trata de proteger como bien jurídico el patrimonio del Estado, como afirma Luis Illanes (22), o el derecho del titular de la relación jurídica tributaria, no hay que olvidar también a la colectividad organizada jurídicamente. Confirma estas ideas Fonrouge cuando defiende que la violación de los mandatos de la Ley o de los reglamentos y, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto (el Estado) o una desobediencia a las órdenes de la administración pública, sino que significa alterar el orden jurídico (23).

2.- Manifestaciones del ilícito tributario.

¿Qué manifestaciones presenta el ilícito tributario?, o en otras palabras ¿cuáles son las formas en que aparecen los injustos que lesionan directa o indirectamente el bien jurídico protegido tal como ha sido delimitado?. Preferimos el término manifestaciones, entre los posibles a utilizar, en cuanto todas ellas son reconducibles al concepto de ilícito tributario propiamente dicho, aunque ello no quiera significar que no sean susceptibles entre sí de diferenciación en función de una mayor o menor gravedad. Precisamente, por ello, se hace necesario analizar este punto, en cuanto que puede decirse que constituye un presupuesto para la exposición posterior de la culpabilidad en los ilícitos tributarios. No podría procederse a un examen particularizado del tema que nos hemos propuesto, sin conocer el contenido que queda delimitado conceptualmente bajo la denominación

de ilícito tributario. Pero es más, conocedores de cuál sea el bien jurídico que resulta lesionado por la comisión de - tal injusto, se está dotado de un mejor bagaje para ponderar el grado, mayor o menor, de culpabilidad en el sujeto - que lo comete. De aquí también la importancia que tiene saber las manifestaciones que presenta. En este punto podemos indicar opiniones doctrinales, pero sería necesario tomar como referencia el ordenamiento jurídico, ya que, -como más adelante se expondrá-, constituye un elemento imprescindible en el examen del ilícito tributario.

La doctrina italiana integra dentro del concepto = genérico de ilícito tributario las siguientes manifestaciones ordenadas, por su mayor o menor gravedad, como delito tributario o ilícito penal, ilícito administrativo e ilícito civil. Como señala Pérez Royo la distinción entre estos - tres diferentes tipos de ilícitos es fundamentada por la doctrina sobre las diferentes sanciones aplicables a cada uno (24) (25). Si prescindimos del ilícito civil tendríamos contrapuestos el ilícito administrativo tributario y el delito tributario, llegando incluso a denominarse ilícito penal-criminal tributario, expresión que incluye según referencia de Sainz de Bujanda aquéllas transgresiones que, además de llevar aparejadas una sanción correctora o retributiva -esto es, una "pena" o castigo-, tienen una conceptualización delictiva dentro del ordenamiento (26).

Tomemos así como punto de partida la constatación de que las violaciones de las normas jurídico tributarias producen dos tipos de reacciones, en concreto mediante la aplicación de unas penas o la imposición de sanciones. En otras palabras, se pueden señalar ilícitos tributarios de carácter administrativo, e ilícitos tributarios a los que el ordenamiento atribuye explícitamente naturaleza delictiva. Cabe sin embargo que realicemos una mayor precisión en=

la referencia a las manifestaciones del ilícito tributario. A tal fin vamos a proceder de una manera progresiva en la exposición.

Podría así contraponerse el delito en general a la infracción tributaria, aunque tengan gran similitud algunos de sus elementos. A su vez dicha infracción se manifiesta formalmente de forma autónoma frente al delito tributario, sin que ello suponga una radical separación como se ha señalado por algún sector doctrinal. Así dice Luís Illanes que "la infracción tributaria tiene entidad propia y caracteres esenciales que la hacen completamente diferente del delito, aunque algunos de sus elementos tengan similitud formal y aún cuando ambos, infracción y delito, tengan la misma consecuencia jurídica: la pena. No obstante tal resultado común, la pena es diferente en uno y otro caso". Destaca asimismo que delito e infracción difieren fundamentalmente en cuanto a su objetivo y consecuentemente a la forma como se materializan uno y otro (27).

Una exposición más detallada, y por lo tanto más compleja, es la que efectúa Agulló Agüero, quién se refiere al ilícito penal en sentido amplio, y al ilícito fiscal propiamente dicho o infracción tributaria. Este último lo delimita conceptualmente tanto por el sujeto -sólo son infracciones tributarias las realizadas por aquellos que ocupen una posición pasiva con la Administración-, como desde el punto de vista material de la naturaleza del ilícito -sólo son infracciones tributarias los ilícitos fiscales de carácter penal-. También incluye dentro del concepto genérico de ilícito otras manifestaciones ampliando, o mejor dicho forzando, dicho concepto. Así hace con los ilícitos tributarios de carácter

rácter civil, cometidos por otros sujetos distintos de los mencionados que constituyen a su juicio supuestos de incumplimiento o delitos comunes, expresiones ambas que - confirman la afirmación que acabamos de hacer (28).

En nuestra opinión cabría graduar las manifestaciones de ilícitos tributarios en dos grandes apartados en -- función de su propia naturaleza, la presencia o no de elementos subjetivos cualificadores, así como del resultado - que producen. De un lado tendríamos el delito fiscal, las - infracciones de defraudación y las infracciones de omisión. En apartado autónomo quedarían las infracciones simples y, - en general, los ilícitos de menor entidad por el alcance e importancia de los deberes a que afectan. Estos serían compa- tibles con los del primer grupo quienes por el contrario, se excluirían entre sí.

Precisando aún más se puede intentar una exposi-- ción más completa contraponiendo los ilícitos administrati- vos tributarios a los ilícitos penales tributarios. Dentro de aquéllos incluiríamos los supuestos de infracciones tipi- ficados como tales en la Ley General Tributaria, que podria- mos calificar como ilícitos administrativos tributarios ge- nerales, en base a la vocación que tienen de ser aplicados= con carácter general. Asimismo quedarían comprendidos los - ilícitos que calificamos como de especiales, en cuanto su- ponen una excepción con referencia a los denominados genera- les, ya sea por la materia a que afectan, como por los su- jetos que pueden cometerlos (29). En unos casos en función= de su propia especialidad estos ilícitos han desaparecido - al ser derogado el impuesto a que afectaban. En otros casos,

por el contrario, la especialidad es fruto de las normas -- legales aprobadas dentro del proceso de reforma tributaria, en cuanto que se trata de ilícitos que se han tipificado en función de supuestos de incumplimiento que responden a características propias y peculiares de los nuevos impuestos, o de las reformas introducidas en ellos. No es el momento -- de exponerlas ahora, siendo suficiente dejar constancia -- aquí simplemente de que junto a los ilícitos administrati-- vos tributarios generales, hay otros a los que denominamos= especiales.

De otra parte, agrupamos los ilícitos penales tri butarios en los que comprendemos aquellos ilícitos que afec tan a valores considerados como relevantes socialmente, de= manera que se considera que su ataque debe dar lugar a una reacción del ordenamiento que se concreta en la aplicación= de una pena criminal. Incluimos en primer lugar, en este -- apartado, los delitos tributarios. Reciben tamb¹gén estos -- ilícitos otras denominaciones. Recordemos la de delito fis= cal según la terminología que venía utilizando la doctrina, -- y que fue asumida por la primera de las normas de la refor= ma tributaria de 1.977-78. Así el art. 35 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, dispone que "el capítulo VI del título III del libro II del Código Penal se titulará en lo sucesivo "Del delito fiscal". A pesar de que esta denominación es de corriente uso, el -- Proyecto de Ley orgánica del Código Penal se ocupa de los -- Delitos contra la Hacienda Pública en el capítulo VII, del= título VIII del libro II. Aunque ~~parentemente~~ parece supri= mir la denominación anterior, al final del art. 370 del Pro= yecto vuelve a referirse al delito fiscal. En nuestra opi-- nión es preferible hablar de delito tributario por su refe=

rencia a la materia tributaria de forma general. Aunque hoy no sea utilizada en las normas vigentes sería deseable su incorporación a las mismas. Recordemos en apoyo de tal opinión que la misma se utiliza por la doctrina. A título de ejemplo señalemos aquí a algunos autores como Domingo García Rada (30) o Jacinto R. Tarantino (31). El Anteproyecto de adaptación de la Ley General Tributaria acoge esta denominación (32).

Como modalidad del delito tributario hay que citar el art. 319 del Código penal, aunque también debe incluirse el texto derogado de dicho artículo. Junto a él, tenemos que hacer referencia a otras figuras delictivas tipificadas en dicho Código y que hacen relación a las obligaciones tributarias, en cuanto se encaminan a alcanzar su cumplimiento. Más aun son delitos conectados con la relación jurídico-tributaria, por lo que consideramos restrictivo el calificarlos como delitos cometidos con ocasión de la liquidación o pago de los tributos. Se incluyen aquí la malversación de caudales públicos, la apropiación indebida (33), y las falsedades documentales cometidas por funcionarios depositarios de la fé pública en documentos con trascendencia tributaria en los que, como dice Rodríguez Mourullo, no puede ponerse en tela de juicio la posibilidad de aplicar las correspondientes penas. Ofrecen mayores dificultades, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia la aceptación de supuestos delictivos en las actuaciones de los particulares consistentes en la falsificación de documentos como medio para cometer el fraude, así como las declaraciones falsas del contribuyente ante la Hacienda pública (34).

Es posible que algunos de los ilícitos citados deban ser calificados como delitos conexos, en cuanto que el delito aparezca como medio para cometer el fraude, o se ejecute para conseguir o asegurar la impunidad del mismo (35). Define Antonio Cases los delitos conexos como "aquellos que tengan por objeto perpetuar, ejecutar, facilitar y asegurar el ilícito tributario en cualquiera de sus formas" (36). Recogemos siguiendo a Fernández Cuevas como criterios de conexión los siguientes: conexión subjetiva -casos en los que - el sujeto pasivo del delito es una autoridad o funcionario= encargado de la gestión de los tributos-, conexión objetiva -tipos penales en los que la relación con las infracciones= tributarias se dá, en primer término, a través de la mate--ria-, y conexión finalista -que toma como criterio la unión de voluntades para un fin concreto- (37).

Para completar la referencia a los ilícitos penales tributarios, podemos pensar acerca de la conveniencia - de introducir también la falta tributaria. Una postura que podría adoptarse sería oponerse a que se incluya la misma, - en cuanto se piense que ello no es necesario, ya que por su entidad guarda gran similitud con las infracciones simples. La postura contraria sería propugnar que se tipifique la - falta tributaria, en función de su menor cuantía con refe--rencia al delito. Participa de esta opinión Solchaga Loitegui en cuanto entiende que por debajo de determinada cuan--tía del perjuicio efectivamente causado, o que pudo causar-se con la evasión tributaria, no debe configurarse el ilícito como delito, o es simple infracción administrativa-tributaria, o, si ha mediado fraude, es falta penal (38).

Las ideas expuestas hacen suponer que en nuestro derecho no existe la falta tributaria. En efecto podemos -- sostener que si bien no está tipificada formalmente en el - Código Penal, puede encontrarse un ejemplo de ellas en una= norma tributaria. Nos referimos al supuesto de falsedades y omisiones deliberadas del artículo 150 del Texto Refundido= dd 6 de abril de 1.967 de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales. "La pena de arresto - se impondrá por la autoridad judicial mediante el procedi-- miento que especifique el Reglamento", por lo que hay que - acudir al art. 244 del Reglamento de 15 de enero de 1.959 - de Derechos reales -"el procedimiento judicial para imponer la pena de arresto será el regulado en el libro VI de la - Ley de Enjuiciamiento criminal" (39)-, de manera que se se-- guirá el procedimiento del juicio de faltas, estando atri-- buída la competencia a los Jueces de Distrito. Podría, en - consecuencia, pensarse que estamos ante una falta tributaria no comprendida en el Código penal.

Llegados a este punto procede hacer una valora--- ción sobre la existencia de las manifestaciones señaladas - del ilícito tributario. Constatar que, en nuestro derecho, - hay ilícitos penales e ilícitos administrativos tributarios no está exento de auténticos riesgos, pero no obstante las= dificultades, podríamos aplicar aquí palabras de Goded Mi-- randa escritas acerca de los delitos monetarios y su regula-- ción actual: "la medida responde al postulado de justicia - de no calificar como delito hechos desprovistos de impor-- tancia penal y de no excluir de la pena de prisión, inapli-- cable por la Administración -conforme al art. 25.3 de la - Constitución-, los supuestos verdaderamente graves (40).

Como definición de los ilícitos administrativos - tributarios asumimos la formulada por el profesor Sainz de Bujanda respecto de la infracción tributaria, al menos como de general aplicación y por lo tanto sabiendo que tendría - que ser matizada en función de algunos de los ilícitos que hemos calificado como especiales. Dicho profesor recoge el concepto de relación jurídico tributaria y señala que "partiendo de esta premisa, es obvio que por infracción tributaria hemos de entender en sentido genérico, toda vulneración de las obligaciones nacidas de esa relación jurídica tributaria, o si se prefiere, toda conculcación de las normas jurídicas en que esas obligaciones aparecen previstas - o definidas" (41). En la conclusión primera de las I Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales se decía que "son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen, por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que deriven obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración financiera - para dar efectividad a los créditos fiscales" (42).

En cuanto a la definición del delito tributario - conviene apuntar la general tendencia que existe en la doctrina a no formular una definición expresa del mismo. Tarantino justifica tal postura porque, a su juicio, "no puede - hallarse una mejor definición que en la propia denominación que por si, a modo de síntesis, refleje los atributos y las características de las nociones que configuran a las mis-mas" (43). A pesar de ello traemos aquí la definición de - Solchaga Loitegui, quien concibe, con carácter general, este ilícito como "aquel comportamiento por el que, mediante el empleo de medios fraudulentos o engañosos (maquinaciones, - artificios, mendacidades, simulaciones, etc.), se impida a la Administración tributaria la oportuna y exacta determina

ción de la deuda tributaria, en beneficio propio o de un --tercero" (44). De forma más concreta, Benzo Mestre incluye en su base segunda de Ley penal el siguiente concepto: "es delito fiscal toda acción u omisión dolosa, violadora de --la relación jurídico-tributaria y sancionada con una pena" (45).

A la vista de cuanto se lleva expuesto cabe asu--mir dos conclusiones. De una parte, que el derecho positivo procede a admitir además de los ilícitos tributarios a los--que califica como delitos o faltas, los ilícitos tributarios que son infracciones administrativas. De otra, se considera válida la afirmación contenida en la conclusión quinta de --las I Jornadas antes citadas. A saber: "Se reconoce la exis--tencia de una identidad sustancial entre las infracciones y las penas reguladas en el Código Penal y las tipificadas en las Leyes tributarias". En ella se confirma nuestra opinión de que, unas y otras, son manifestaciones del concepto gené--rico del ilícito tributario. Será sin embargo necesario ha--cer otras consideraciones sobre su naturaleza, por lo que --el inciso inicial de la citada conclusión nos sirve de enla--ce con el apartado siguiente.

3.- Naturaleza.

El estudio de la naturaleza de los ilícitos tribu--tarios nos obliga a plantearnos una cuestión previa. A sa--ber si se puede intentar hacer un planteamiento del tema de forma unitaria o no. Teóricamente la contestación podría --ser afirmativa y, más aún, cabe señalar autores como Giulia--ni Fonrouge y Narciso Amorós que se refieren de forma expre--sa a él, ya sea el primero estudiando la naturaleza jurídica

del ilícito tributario (46), o el segundo dedicando un apartado al tema dentro del capítulo denominado "ilícitos tributarios" (47). Otros autores parecen adoptar una postura intermedia, en cuanto si bien dedican su atención a este tipo de ilícitos, examinan solamente la naturaleza en concreto de la infracción tributaria (48). Finalmente, la mayoría de la doctrina se ocupa preferentemente de la naturaleza de -- las infracciones, sin hacer referencia al ilícito tributario.

Por nuestra parte tenemos que seguir una vía que sea consecuente con lo que llevamos expuesto hasta el momento, y que a su vez se adapte a nuestro derecho positivo. Lo primero, porque no podemos ignorar al ilícito tributario como categoría unitaria, si bien aceptando que se nos presenta con diversas manifestaciones. Lo segundo, porque difícilmente pueden exponerse opiniones sobre su naturaleza sin tener como referencia las normas vigentes, o si se prefiere porque será necesario estudiar doctrinalmente el ilícito tributario pero en función de sus normas reguladoras.

Precisamente, con ese punto de referencia, nuestra exposición parte de una realidad normativa consistente en que los actos ilícitos en materia tributaria vienen contemplados en dos normas distintas, unas de carácter penal y otras estrictamente tributarias. Ello quiere decir que, con independencia de nuestras consideraciones hechas en apartados anteriores, referirse solamente aquí a la naturaleza de las denominadas por la Ley General Tributaria como infracciones, sería tanto como desconocer la aprobación del nuevo art. 319 del Código penal en el que se tipifica el delito fiscal. Creemos que por ello --en función de nuestro derecho positivo--, debe hoy en día hablarse de la naturaleza del ilícito tributario, lo que no tiene que suponer que no

se matice o, en otras palabras, se ponderen adecuadamente - sus diversas manifestaciones. Quiere así indicarse que no - necesariamente, en base a sus preceptos reguladores, hoy - pueda hablarse de que dicha naturaleza sea única.

En efecto, la cuestión debe ser examinada tanto - formalmente, como en cuanto al fondo. Desde el primer punto de vista los ilícitos penales tributarios pertenecen a la - categoría del ilícito penal, mientras que los ilícitos administrativos tributarios o infracciones tributarias encajan, también formalmente, dentro de la infracción administrativa. Podría objetarse que ambas afirmaciones son innecesarias, y que se deducen de las mismas denominaciones utilizadas. Sin embargo parece conveniente afirmarlo ya que no todos así lo entienden y, además, por la novedad que ha supuesto la figura del delito fiscal -desde su aprobación por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1.977-, que exige una - aclaración teórica de manera que esta nueva figura quede emplazada, con todas sus consecuencias, en el sitio que le corresponde.

Desde el punto de vista sustancial, es decir si - nos atenemos a la naturaleza intrínseca del ilícito el tema no se nos presenta con igual claridad en uno y otro caso. - Así, con relación al ilícito penal tributario del Código penal, en su actual redacción, se puede, y se debe, sostener= que estamos ante un injusto que encaja en la categoría tí--pica de los ilícitos penales, o sea del delito. Quiere de--cirse con ello que no es objeto de discusión su naturaleza, en cuanto que se predicen del delito fiscal las mismas notas individualizadoras del delito en general. Así Fernández Cuevas nos indica que "es un acierto de la Ley el encuadramien-

to del nuevo tipo dentro del Código penal común, dotando -- de un contenido distinto al art. 319, ya que de Derecho penal se trata y no, por supuesto, de Derecho tributario"(49). Igual planteamiento hace Gómez-Dégano cuando afirma que "la Ley no se ha limitado a decir que serán delito fiscal tales o cuales tipos de infracciones tributarias, sino que ha preferido proceder a una propia definición del tipo delictivo, como parece correcto, aunque para ello haya utilizado expresiones acuñadas en el ámbito de las infracciones tributa---rias". Más aún precisa dicho autor, que de acuerdo con las técnicas usuales del Derecho penal se sigue la exposición - del delito tributario con la descripción de los elementos - estructurales que conforman "el tipo delictivo" (50). En - conclusión el delito fiscal entra dentro de la categoría - del delito tanto formal, como materialmente.

Cosa distinta ocurre con la infracción tributaria, en la que no hay unanimidad en cuanto a su naturaleza, lo - que nos obliga a referirnos a las diversas posturas adoptadas por la doctrina, en función de las consecuencias tan - dispares a que lleva el hecho de adoptar una u otra, en especial en tema tan importante como el de la culpabilidad, ya que en ocasiones se expresan opiniones sobre el mismo deducidas de una toma anterior de posiciones acerca de su naturaleza. No obstante, a veces se ha seguido la vía inversa, o mejor dicho, se ha procedido a afirmar -sin otra fundamenta- ción, y más como fruto de una presunción no contrastada-, - que puesto que la culpabilidad no es tomada en cuenta en - las infracciones tributarias, su naturaleza es distinta del ilícito penal, ya que en éste la culpabilidad ha de estar -

siempre presente tanto en la redacción de la norma como en su aplicación. En otras palabras, se considera presupuesto de la exposición del tema de la culpabilidad, el tratar de lograr saber que naturaleza es la que corresponde a la infracción tributaria propiamente dicha, en cuanto a su esencia y por lo tanto prescindiendo de su adscripción formal a una u otra norma.

La distinción entre el delito tributario y los ilícitos administrativos tributarios se fundamenta por la doctrina en diversos criterios, entre los que se cuentan, como más importante, sus preceptos reguladores, el tipo de sanción que se aplica y la naturaleza del acto ilícito en sí mismo considerado.

En una primera aproximación al tema puede señalarse que la doctrina se ha pronunciado en torno a dos opciones diríamos clásicas, reconducir las infracciones tributarias a las infracciones administrativas o, por el contrario, encuadrarlas dentro de las infracciones penales. No falta, quién señale sin embargo que las mismas ofrecen algunas notas comunes con los ilícitos civiles. Esta postura es excepcional por lo que en principio nos referiremos a las otras dos. A esta opción inicial parece referirse la Constitución cuando en su artículo 25 nos habla del delito, la falta o la infracción administrativa, lo que puede obligarnos a estudiar la infracción tributaria de forma condicionada tratando de ver cuáles son las características comunes que pueda tener con aquéllos ilícitos.

Quiénes defienden la naturaleza administrativa del ilícito tributario propiamente dicho, parten de una con

traposición entre la infracción administrativa y el delito. Así se afirma por Fernández Cuevas que "hay diferencias esenciales entre infracción administrativa -categoría a la que pertenece la infracción tributaria-, e infracción criminal" (51). Como criterio, que es utilizado a tal fin, se cuenta el abandono del principio de culpabilidad llegándose a afirmar que, en la infracción administrativa, no es necesario - para ser sancionada que una conducta se califique de culpable, siendo suficiente que no se observe, objetivamente, el mandato contenido en la norma. También se indican como diferencias entre aquéllos la posibilidad, o no, de sancionar a las personas jurídicas, así como el alcance y la aplicación distinta, según la clase de ilícito, del principio nullum - crimen nulla poena sine lege. Además de estos criterios esenciales se acude asimismo al del órgano competente, junto - con el tipo de sanción aplicable. Utiliza Amorós los argumentos anteriores declarando que sirven en general de fundamentación para considerar que el ilícito tributario es distinto del penal. A igual conclusión llega a la vista de - nuestro derecho positivo ya que existe, a su juicio, una - tendencia constante a configurar los ilícitos tributarios - fuera del campo del Derecho penal, además de que el principio de reserva de Ley no se da terminantemente en estos ilícitos (52).

Sin embargo, a pesar de su argumentación su posición no es absoluta, ya que declara que entre los ilícitos penales y los administrativos -y por lo tanto con los tributarios según su postura- "no propugnamos una diferenciación total porque reconocemos que esto ni es aconsejable, ni po-

sible", en base a que hay razones históricas y cambiantes - que se han tenido en cuenta, o incluso porque se utilizan - argumentos -aparentemente esenciales-, que están siendo sometidos a revisión. Pensamos que las dudas del autor citado que reflejan estas palabras se verían más reforzadas, caso de volverse a escribir. en estos momentos a la vista de la evolución doctrinal y de las reformas introducidas en el de recho positivo.

Como comentario general sobre los autores que se - han ocupado del tema, pero refiriéndose a quiénes siguen la postura administrativa, considera Pérez Royo que no es co-- rrecta la técnica utilizada para lograr averiguar la naturaleza intrínseca o sustancial de las infracciones tributarias, se refiere, en concreto, a comparar la regulación positiva= de las mismas y del delito para averiguar si responden a - los mismos principios, llegando a los criterios antes recogidos. A su juicio ello puede servir como "criterios o índice acerca de la perfección de dicha regulación, pero no puede, en cambio, utilizarse como elemento de caracterización= de la naturaleza de las instituciones que se están examinando" (53).

Junto a la postura generalizada de asimilar la -- infracción tributaria a la administrativa, no ya formalmente, sino por su esencia -de la que hemos recogido la opinión de un autor representativo-, hay que destacar las opiniones de quiénes proceden a seguir la solución penalista. Quiere decirse que se trata de autores que indican que hay una diferenciación entre el ilícito penal y el administrativo, pero que el injusto en materia tributaria está más próximo, por sus características a aquél que a éste.

Landrove Díaz se muestra partidario de tipificar los ilícitos tributarios como verdaderos ilícitos penales, - ya que "en buena técnica nada parece oponerse a la consideración de la infracción tributaria como ilícito penal" (54). Como razones que se aducen para ello se encuentran, la finalidad represiva de las sanciones tributarias reguladas en - nuestro derecho positivo, así como la estructura formal de la misma infracción que viene a coincidir con los requisitos del ilícito penal (55) (56).

Hay autores que sin profundizar en el tema de la naturaleza de la infracción tributaria, por no ser el objeto de su exposición en ese momento, manifiestan que existe una aproximación con el ilícito penal. Así Cazorla Prieto - incluso teniendo en cuenta la colocación sistemática del precepto comentado en la norma reguladora de un tributo, no tiene inconveniente en afirmar que su contenido "sirve para demostrar la cercanía de las infracciones penales tributarias a las penales comunes" (57). Asimismo el profesor Alb^uñana presentando un trabajo sobre la infracción tributaria - afirma que "tiene la virtud de estudiar el tema en paralelo con la doctrina y la legislación penal, lo cual ayuda a la construcción jurídica de la infracción tributaria y prepara la ineludible aproximación cualitativa del ilícito administrativo y el ilícito penal en el orden tributario" (58). Podríamos incluir aquí -aunque no se refiere a la materia tributaria propiamente dicha-, la opinión de Goded Miranda -- cuando afirma que "no existe una diferencia de esencia, sino sólo de grado, entre el ilícito criminal y el administrativo" (59).

Entendemos conveniente avanzar un poco más en esta aproximación, y referirnos a los autores que tratan de -

justificar una mayor identidad de las infracciones administrativas con los ilícitos penales. Pérez Royo entiende que el planteamiento correcto para ello es determinar si la reacción del ordenamiento ante la violación del mismo calificada como infracción tributaria, se articula a través de un mecanismo semejante, desde el punto de vista estructural, al del Derecho penal. En su exposición destaca que, de acuerdo con las normas vigentes, la característica fundamental de la infracción tributaria es la punibilidad, es decir, la aplicabilidad de una sanción de carácter represivo. Su argumentación le permite concluir que las infracciones tributarias son ilícitos de naturaleza análoga a las penales, y que la única diferencia estructural entre las infracciones tributarias y las figuras penales se sitúa en el terreno formal, pero no en el sustancial (60).

El profesor Sainz de Bujanda ha profundizado en el tema buscando averiguar la naturaleza de la infracción tributaria. Para ello ha seguido dos caminos distintos, ya sea partiendo del concepto y la estructura de la infracción -tal como hizo en 1.961 en la IX Semana de Estudios de Derecho Financiero-, o tomando como punto de arranque las ideas de sanción, método utilizado cinco años después con ocasión de las I Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales. Por el primer procedimiento llega a afirmaciones que no podemos sustraernos a reproducir. Destaquemos su clara toma de postura: "no existe ninguna separación sustancial entre lo injusto criminal y lo que ha dado en llamarse lo injusto administrativo. En rigor, la única separación entre las infracciones contenidas en el Código penal y las contenidas en otras leyes -cualesquiera que sea la na

turalidad de estas últimas-, es de tipo formal". Justifica tal afirmación en que son solamente valoraciones político-sociales, las que llevan a comprender las infracciones y sanciones en las leyes administrativas, o en el Código penal. Por si existía alguna duda más adelante afirmará que "las infracciones tributarias constituyen, lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica a las incorporadas al Código penal y a las leyes penales especiales" (61).

Estas afirmaciones arrancadas -según sus propias palabras-, de convicciones personales, siguen pareciéndole válidas en 1.966, e incluso encuentra mayores razones no solo por el desarrollo de la literatura jurídico-penal, sino en base a los peligros de una competencia sancionadora ejercida "al amparo de la concepción administrativista de la infracción tributaria".

Partiendo de la posibilidad de sancionar como consustancial al Derecho, distingue los diferentes tipos de --reacción jurídica según el bien jurídico lesionado. Entiende que con la pena se trata de imponer al infractor un sacrificio con finalidad represiva e intimidatoria. Compara luego esta idea con la finalidad de las sanciones tributarias -que no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial del Fisco, sino intimidar al contribuyente para que la conducta contraria al ordenamiento tributario no se reitere o no llegue a producirse-, y afirma que si "la sanción es, entonces, netamente represiva o punitiva, se trata en suma de una pena". Por ello llega a la conclusión de que "lo que no puede negarse es que las leyes tributarias imponen verdaderas penas, que esa, y no otra es la esencia -descubierta por su sentido y finalidad-, de las sanciones pecu-

niarias. Y si ciertas infracciones llevan asociadas penas, ¿cómo podrá negarse que se trata de infracciones penadas?". Con esta terminología trata de reforzar su argumentación -- de que las infracciones así penadas son infracciones penales (62).

Conviene meditar en la exposición de este profesor que hemos intentado sintetizar, por ser consecuente con su punto de partida, así como por hacerse teniendo en cuenta no los aspectos formales, sino la esencia y la función de la infracción y la sanción tributaria.

La argumentación antes expuesta tuvo general aceptación en las conclusiones de las Jornadas a que ya^{se} hizo referencia en otro momento, en las que se afirma no solo que "son penales las sanciones tipificadas en el ordenamiento jurídico con vistas a reprimir o prevenir la transgresión de las normas reguladoras del tributo", sino también que "se reconoce la existencia de una identidad sustancial entre las infracciones y las penas reguladas en el Código penal y las tipificadas en las leyes tributarias", aunque señalando expresamente diferencias a la hora de su aplicación según que sea competencia de la Administración, o de la autoridad judicial (63).

Antes de terminar este apartado, conviene añadir algún comentario a lo ya dicho, por considerarlo de interés a la hora de precisar la naturaleza de los ilícitos tributarios.

En primer lugar, nos referiremos a las opiniones de autores, pertenecientes al campo administrativo que tratan de precisar la naturaleza de la infracción administrativa.

va incluyendo en ella la infracción tributaria, sin ninguna distinción. Después de meditar sus opiniones -por otra parte no muy abundantes-, puede decirse que la situación nuestra, desde la materia tributaria, se presenta con perfiles propios. Primero, porque muchas de las opiniones doctrinales acentúan la contraposición entre delitos criminales y delitos de policía, centrándose principalmente en una de las manifestaciones más típicas del ilícito administrativo. Hay un olvido, por los administrativistas, de los ilícitos tributarios. Segundo, porque en lo tributario se parte de un ordenamiento jurídico autónomo, no integrado en el Código penal. No se trata en consecuencia de "avocar" hacía el Derecho tributario unos supuestos tipificados en aquél. Se trata más bien de ver, si en función de la propia naturaleza en la infracción tributaria, deben aplicarse principios elaborados por la ciencia penal. Pero hay un tercer factor que no debe olvidarse. Se trata de la presencia en nuestro derecho del delito fiscal. Ello obliga a que las consideraciones en torno a la naturaleza del ilícito tributario, tengan en cuenta que uno de los puntos de comparación tiene también la naturaleza superior de los ilícitos, o sea constituye un delito propiamente dicho.

Igualmente es preciso formular algunas críticas -dirigidas a quiénes señalan inconvenientes a toda aproximación de la infracción tributaria y del ilícito penal, para reforzar su posición administrativa. Así, debe rechazarse -que se diga que tal aproximación llevaría consigo aceptar nuevamente la teoría de las leyes meramente penales, ya que dicha postura vendría a indicar que tuvieron su razón de ser. Pensamos que, tal como se reconoce implícitamente en -

tal afirmación, dicha teoría está totalmente superada, y - respondió a unas circunstancias históricas hoy inexisten-- tes. Ello sin perjuicio de indicar que la esencia última - de la infracción, o del ilícito tributario en general, no obliga a aceptarla, ni tiene puntos de conexión con ella.- También se ha dicho que solo se puede hablar de ilícito pe-- nal e ilícito tributario sí se parte de que los tributos = estén repartidos justamente. Al sostenerse tal tesis pare-- ce ignorarse que el principio de justicia debe informar la regulación y aplicación de los tributos, afirmemos o rech-- cemos, la naturaleza administrativa o penal de la infrac-- ción tributaria. Se sostiene, además de lo dicho, que en - los ilícitos tributarios debemos olvidarnos de quién sea - el agente que los comete. Rechazar tal afirmación no es te-- ma exclusivo de nosotros, debe ser fruto de una reflexión= general sobre el destinatario último de la norma. Otra co-- sa será que predominen según cada supuesto las circunstan-- cias objetivas o las subjetivas.

Finalmente, conviene hacer alguna puntualización= en cuanto al fondo del tema, ya que desde el punto de vista formal ya se hicieron en su momento. Enlazando con el conte-- nido de otros apartados, puede indicarse que la argumenta-- ción que se ha sostenido por los autores que han tratado de averiguar la verdadera naturaleza de la infracción tributa-- ria, nos parece válida en estos momentos ante nuestro dere-- cho positivo. Más aún partiendo de la tipificación del deli-- to fiscal pudiera decirse que los criterios manejados tienen un mayor significado. En efecto, si puede sostenerse una -- identidad sustancial entre el ilícito penal y la infracción tributaria, cabe indicar que la misma se ve reforzada cuan--

do se compara el ilícito penal tributario y el ilícito administrativo tributario. Es decir, la argumentación anterior tiene hoy un significado especial después de tipificado el delito fiscal, con la estructura dada a dicho injusto en 1.977. No se trata de una comparación abstracta entre dos categorías, el delito y la infracción tributaria, sino de dos manifestaciones del ilícito tributario en función de su regulación en el derecho positivo. Los criterios utilizados -ya sea el bien jurídico lesionado, la estructura del ilícito o la finalidad represiva de la norma-, se ven confirmados en un análisis de la normativa vigente. No tenemos, en consecuencia, que ir a una solución formal en función solamente del órgano competente o del procedimiento aplicable. Por el contrario, por la misma esencia de las figuras estudiadas, se ve reforzada la identidad de ambos ilícitos en lo sustancial. Todo lo dicho no significa desconocer que por diversas razones se mantenga la potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria, o por el contrario, se proceda a criminalizar algunos supuestos de incumplimiento de sus normas.

De todo lo anterior se derivarán consecuencias de especial interés como pueden ser entre otros, la posible utilización de la técnica penal, o el acudir a los principios inspiradores del Derecho penal. Aplicación que no es transplante automático, y que por lo tanto requiere ser matizada. Ambos temas deben ser, en consecuencia, objeto de examen. (64).

El Proyecto de Ley Sancionadora de las infracciones tributarias reconoce que no existe una posición unitaria en los autores al sostenerse en su preámbulo que "la --

naturaleza penal o administrativa de las infracciones tributarias ha sido objeto de posiciones antagónicas de la doctrina. Por un lado, la tendencia penalista las considera inmersas en el campo del Derecho penal, admitiendo tan sólo diferencias formales. A su vez la tesis administrativa afirma este carácter para las infracciones tributarias."

A pesar de la realidad que reconoce y de ser un tema de consecuencias importantes en la regulación que se persigue por la norma, no se adopta una postura clara sino que se continua sin tomar posición alguna. Citemos las palabras contenidas en el preámbulo: "El Proyecto de ley no entra en la polémica doctrinal y, aun reconociendo que los conceptos básicos del régimen sancionador acuden para configurar su entramado a las fuentes del Derecho penal, priman en su contenido ideas más pragmáticas como pueden ser el de la eficacia en su prevención y descubrimiento".

En nuestra opinión tal postura pragmática, sin decantarse por una solución u otra, tendrá que reflejarse en el articulado del proyecto. Bien es verdad que reconoce que el régimen sancionador está en conexión con las fuentes del Derecho penal lo que supone ya un paso, pero sin atreverse a adoptar una postura acerca de la naturaleza de la infracción tributaria en términos próximos a los expuestos al final de este capítulo. Toma de postura no sólo coherente con el razonamiento lógico sino que encuentra apoyos en la realidad de la normativa vigente.

NOTAS AL CAPITULO IV

NOTAS

- (1) F. Sainz de Bujanda, Sistema de Derecho financiero, I, pag. 404, Facultad de Derecho, Madrid 1977. Precisa que "los llamados ordenamientos jurídicos no son sino órdenes reales de Derecho, esto es, sectores del ordenamiento jurídico nacional". Distingue siguiendo a Federico de Castro entre ordenamiento jurídico, orden jurídico y sistema jurídico, aplicándolos al campo financiero.
- (2) F. de Castro, Derecho civil de España, Tomo I, pag. 581, Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1955.
- (3) F. de Castro, Derecho... op. cit. pag. 594. Señala que "los medios de reacción del Derecho frente al acto o la situación antijurídica son muy diversos. Los de carácter positivo más importantes son: la -- ejecución forzosa, la autorización de la propia defensa, la pena, la acción de indemnización de daños y perjuicios, la actuación impeditiva de las autoridades y la responsabilidad administrativa. Entre -- las de carácter negativo se encuentran: la nulidad del acto, la pérdida de ventajas y la no colaboración de los funcionarios públicos".
- (4) F. Pérez Royo, Infracciones y sanciones tributarias, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pag. 31 y 38.
- (5) Señala el párrafo 4, del apartado 8) que "Como es obvio, tratándose del ilícito tributario...."
- (6) César Albiñana en la presentación del num. 25 de la Rev. Crónica tributaria comenta dos artículos, uno sobre la infracción tributaria, y otro sobre el delito fiscal en un apartado que denomina "El ilícito tributario".
- (7) F. de Castro precisa que "el Derecho en su cometido de organizar jurídicamente la vida social, regula las complejas situaciones en que el hombre se encuentra. Solo así, añade, construyendo o configurando una serie de formas o conceptos jurídicos, es posible convertir las desordenadas fuerzas sociales en ordenada organización jurídica". Derecho civil.. op. cit. pag. 614.

- (8) F.Pérez Royo, Infracciones...op.cit.pág.54-55.
- (9) N.Amoros Rica, Ley General Tributaria, Ed.Derecho financiero, Madrid 1967, pág.838. Este trabajo fué la ponencia presentada en las I Jornadas Lusoiberoamericanas de estudios tributarios, y aparece incorporado en la Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero de 1966. Precisa Amoros que: "Sin embargo, aun siendo este dato sustantivo, no puede considerarse que haya de acompañar en todos los supuestos al ilícito tributario, puede también darse otros supuestos de inobservancia de la norma tributaria, o sea, de ilícito tributario sin que exista ese perjuicio económico para el Estado. Más admitido éste posiblemente se encontraría que existe siempre a la larga esa posibilidad de perjuicio económico, aunque no se manifieste inmediatamente".
- (10) Giuliani Fonrouge, Derecho financiero, Vol.II, Ed. Depalma, Buenos Aires 1970, pág.636 "Concibiendo al derecho fiscal como un todo orgánico...estimamos que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica-ilícito fiscal- y que no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal que corresponderían al caso de dolo o fraude, y de sanciones administrativas en el supuesto de infracciones formales y sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de unas y otras".
- (11) N.Amoros, Ley...op.cit.pág.832.
- (12) A.Duss, Teoría generale dell'illecito fiscale. Milano 1957, pág.60.
- (13) G.Fonrouge, Derecho financiero, Vol.II, pág.615, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1970.
- (14) N.Amoros, Ley...op.cit.pág.834.
- (15) A.Agullo Agüero, La Renta de Aduanas: configuración técnica jurídica y aspectos penales. Instituto de Estudios Fiscales, pág.74, Madrid, 1978.- José Cross Garrido, Infracciones tributarias y delito fiscal: algunas consideraciones, Crónica Tributaria nº 37, pág.57, entiende por ilícitos tributarios las violaciones de las normas tributarias realizadas por los sujetos pasivos de la obligación tributaria.
- (16) Recordemos el establecimiento ilegal de impuestos -- (Art.200 y 201) o su exacción ilegal (art.202).

- (17) F.Sainz de Bujanda. En torno al concepto y contenido del Derecho penal tributario, Anuario de Derecho penal, Madrid 1968, pág.97.
- (18) G.Landrove Diaz, Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español, Anuario de Derecho penal, - 1971, pág.83-84.
- (19) F.Pérez Royo, Infracciones y sanciones tributarias, - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1972, pág.78.
- (20) F.Sainz de Bujanda, En torno...op.cit.pág.101.Vuelve también sobre el tema en Hacienda y Derecho, Tomo IV, Principios de Derecho penal tributario, pág.456.
- (21) E.García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, Curso= de Derecho Administrativo, Ed.Civitas, Madrid 1981, - pág.151.
- (22) Luis Illanes, Un sistema de infracciones y sanciones administrativas, XI Conferencia CIAT, Madrid 1974, - pág. 431.
- (23) G.Fonrouge, Derecho...op.cit.pág.615. Carlos Martínez Pérez, El delito fiscal, Ed.Montecorvo, Madrid 1982, - pág.129, considera que las infracciones tributarias - constituyen un obstáculo para el logro de la convivencia comunitaria pacífica. Estudia este autor la criminalización de las infracciones tributarias en base a la consideración actual del bien jurídico como valor fundamental (pág. 122).
- (24) F.Pérez Royo, Infracciones...op.cit.pág.27, nota núm. 9.
- (25) Luigi Sechi señala que el "reato financiero" puede -- ser "delitto" o "contravvenzione" siendo el elemento= distintivo el nomen iuris de la sanción, "reclusiones o multa" para el delito, y "arresto o ammienda" para= la contravvenzione.(Diritto penale..op.cit.pág.462, - nota.núm.5).
- (27) Luis Illanes, Un sistema...op.cit.pág.438. Entiende - por ilícito penal en sentido amplio la violación del ordenamiento jurídico financiero.
- (28) A.Agulló Agüero, La Renta..op.cit.pág.79.

- (29) Entre estos ilícitos se pueden indicar los siguientes:
el art. 13 de la Ley 60/1969, de 30 de junio relativo-
a una infracción tributaria de omisión en el Impuesto-
General sobre la Renta de las Personas Físicas, median-
do mala fe o negligencia grave, y el art. 7 del Decre-
to-Ley, de 3 de octubre de 1966.
- (30) Domingo García Rada, El delito tributario, Lima 1975.
- (31) Jacinto R. Tarantino, El delito tributario, Buenos Ai-
res 1976, Fidenter.
- (32) Este Anteproyecto ha sido elaborado por la Comisión -
nombrada por la Orden de 11 de junio de 1979 para adop-
tar la Ley General Tributaria a la Constitución y a --
las normas aprobadas dentro de la denominada reforma -
tributaria.
- (33) Artículos 394 y ss. del Código Penal, y art. 535.
- (34) Gonzalo Rodríguez Mourullo, Presente y futuro del de--
lito fiscal, Ed. Civitas 1974, pag. 81,, incluye tam- -
bien este autor la posible comisión de delito de simu-
lación de contrato en perjuicio de otro art. 532, o el
delito de resistencia o desobediencia del art. 237 del
citado Código Penal.
- (35) Son supuestos de conexión teleológica. • de conexión por
subordinación según G. Rodríguez Maurullo, Infracción-
tributaria y delitos conexos en el Derecho penal espa-
ñol, Memoria Asociación española de Derecho financiero
1972, vol. II, pag. 553.
- (36) Antonio Cases, El ilícito tributario y delitos conexos:
su estructura y tratamiento, Memoria Asociación españo-
la de Derecho financiero, vol. II, 1972, pag. 587. Di-
ce este autor que pueden considerarse como delitos co-
nexos entre otros: la falsificación de documentos pú--
blicos y mercantiles, la ocultación de bienes o indus-
trias con propósito de eludir el pago de impuestos, la
falsedad en las declaraciones de bases imponibles el -
cohecho y soborno de los funcionarios de la Administra-
ción Financiera y sus agentes.
- (37) A. Fernández Cuevas, Delitos conexos con las infraccio-
nes tributarias, Memoria Asociación Española de Dere--
cho financiero, 1972, vol. II pag. 658, 662 y 667.

- (38) Jesús Solchaga Loitegui, Informe sobre régimen de infracciones y sanciones tributarias, texto fotocopiado, Zaragoza 1975, pag. 61.
- (39) Federico Bas y Rivas, Derechos reales, Editorial de - Derecho financiero, Madrid 1959, pag. 789.
- (40) Manuel Goded Miranda, Reflexiones sobre los delitos monetarios y su nueva normativa, Hacienda Pública Española, num. 61, pag. 67.
- (41) F. Sain de Bujanda, Nota sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, IX Semana de Estudios Derecho Financiero, pag. 217.
- (42) Se recoge esta conclusión en la Crónica de las I Jornadas de José Luis Yuste Grijalba, Memoria Asociación Española de Derecho financiero, 1966, pág. 630-631.
- (43) Jacinto R. Tarantino, El delito... op. cit. pág. 15-16.
- (44) J. Solchaga Loitegui, Informe... op. cit. pág. 73.
- (45) Fernando Benzo Mestre, Esbozo de bases para una ley penal fiscal española, X Semana Estudios de Derecho financiero, pág. 575.
- (46) Guiliani Fouronge, Derecho... op. cit. pág. 617.
- (47) N. Amorós, Ley... op. cit. pág. 797.
- (48) A. Agulló Agüero, La Renta.... op. cit. pág. 76.
- (49) A. Fernández Cuevas, El delito fiscal en la Ley 50/1977 en Medidas Urgentes de reforma fiscal, Instituto de - Estudios Fiscales, Madrid 1977, pág. 301.
- (50) J. L. Gómez-Dégano, El delito fiscal, en Medidas Urgentes de reforma fiscal. Vol. I, I.E.F. 1977, pág. 270-271.
- (51) A. Fernández Cuevas, Las infracciones tributarias, dentro del Libro Compendio de Derecho Tributario español, Escuela de Inspección Financiera, Madrid 1979, pág. - 217.
- (52) N. Amoros, Ley... op. cit. pág. 828 y 819. Nos dice que "en último término puede estimarse que puestos a encuadrar el ilícito tributario entre los penales o los civiles = en estos últimos se da un dato que se refleja también

en los ilícitos tributarios. Así se afirma por Cossio, que en el ilícito civil no es preciso la previa definición legal específica, pues las leyes civiles no de finen figuras concretas, establecen derechos y los -- ilícitos se producen como consecuencia de la lesión -- que a éstos pueda originarse.

- (53) F.Pérez Royo, Infracciones...op.cit.pág.20.
- (54) G.Landrove Diaz, Las infracciones...op.cit.pág.102.
- (55) A.Agulló Agüero, La Renta...op.cit.pág.80.
- (56) Los autores alemanes figuran ampliamente dentro del - grupo que adscriben las infracciones tributarias como próximas a las penales, fundamentalmente en base a la regulación de la Ordenanza tributaria alemana de 1919 y a sostener que su represión correspondía al derecho penal ordinario por las razones que resume Fonrouge:-
 a) El legislador fiscal y el legislador penal tienen en mira el mismo objetivo, que es restringir la liber-
 tad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral; b) - La facultad de recaudar los impuestos constituye un -
 derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad, -
 de modo que las infracciones a las normas fiscales -
 constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio -
 de naturaleza análoga a los del derecho común; y c) -
 Más que perturbar el funcionamiento del organismo -
 estatal, el infractor fiscal trata de eludir una dis-
 minución de su riqueza personal(capital o renta) de -
 modo que lo impulsan los mismos móviles que justifi-
 can las penalidades ordinarias.(op.cit.pág.618).
- (57) Se refieren al art.150 del Texto refundido de 6-IV-67. L.M.Cazorla, Infracciones...op.cit. pág.198-9.
- (58) C.Albiñana, presentación del num.25 de Crónica Tribu-
 taria, pág. XXVI.
- (59) M.Goded Miranda, Reflexiones..op.cit.pág.67.
- (60) F.Pérez Royo, Infracciones...op.cit. pág.20 a 26.Martí-
 nez Pérez, El delito fiscal,op.cit.pág.110, afirma que
 "hay una identidad sustancial entre infracciones y san-

ciones tributarias e infracciones y sanciones penales. Las diferencias se sitúan únicamente en el aspecto -- formal, en atención a la diversa naturaleza de las -- sanciones; pero en ambos supuestos puede afirmarse -- que se establecen penas en sentido material".

- (61) F.Sainz de Bujanda, Naturaleza jurídica de la infracción tributaria, IX Semana de Estudios de Derecho financiero, pág.219.
- (62) F.Sainz de Bujanda, En torno..op.cit.pág.104.
- (63) Reproducción parcial de las conclusiones tercera y -- quinta. Memoria Asociación Española de Derecho Financiero 1966, pág.631.
- (64) La Orden de 30 de julio de 1980 por el que se aclara= la eficacia temporal de la supresión de la sanción es= tablecida a efectos del I.G. sobre la Renta por el R. Decreto-Ley 18/1976, se refiere a "la unidad esencial de todas las ramas del derecho sancionador a las que= son aplicables los principios generales del Derecho -- Penal, según declara la jurisprudencia española de -- acuerdo con la orientación producida en otros países". Y añade que "debe concluirse que es aplicable en el -- ámbito del derecho tributario sancionador el principio de que tiene efecto retroactivo la disposición sancio= nadora más favorable al culpable de una infracción -- tributaria". Por ello dispone que la derogación de -- las sanciones especiales establecida en la Ley 34/1980 se refiere no solo a los expedientes que puedan incoar= se a partir de la fecha de su entrada en vigor, sino= a todos los que estuvieran en curso en dicho momento.

C A P I T U L O Q U I N T O

LA CULPABILIDAD COMO ELEMENTO CONSTITUTIVO

DEL ILICITO TRIBUTARIO

1. Los elementos constitutivos del ilícito tributario.
 - 1.1. Planteamiento.
 - 1.2. Acción.
 - 1.3. Tipicidad.
 - 1.4. Antijuridicidad.
 - 1.5. Punibilidad.
2. Ideas introductorias a la culpabilidad en los ilícitos tributarios.
3. Consideraciones teóricas sobre la culpabilidad en los= ilícitos tributarios.

1.- Los elementos del ilícito tributario.

1.1. Planteamiento.

El Código Penal en su art. 1º define al delito o falta como "las acciones y omisiones voluntarias penadas por la Ley". El Proyecto de Ley orgánica que vendrá, en su caso, a sustituir al texto hoy vigente nos dice en su art.-17 que "son delitos o faltas las acciones y omisiones dolosas o culposas penadas por la Ley".

La Ley General Tributaria de 1.963 en su art. 77= dispone que "son infracciones tributarias las acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las le yes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo".

Entre ambas definiciones se observan puntos de contacto y diferencias, siendo aquéllos mayores que éstas. Cabe apuntar una gran influencia de la definición clásica del Código en la Ley General Tributaria, quizás como reflejo subconsciente de la formación jurídica de quiénes fueron sus legisladores, o también, posiblemente, por un deseo de aproximar la delimitación conceptual del ilícito tributario administrativo a las figuras tipificadas en el Código. Lo cierto es que la aproximación inicial en la definición, ha influido en el desarrollo interpretativo de sus preceptos reguladores, llevado a cabo por la doctrina con posterioridad a su aprobación.

Sustancialmente podrían señalarse insuficiencia o, por el contrario, cierta reiteración en ambas definiciones. No obstante las consideraciones suficientemente reveladoras de los caracteres que identifican al delito y a la infracción respectivamente.

Por nuestra parte, buscando una descripción de -- los caracteres del ilícito tributario, proponemos la siguiente: "acciones y omisiones voluntarias, tipificadas y sancionadas en las leyes, que dan lugar a un incumplimiento de la relación jurídico tributaria". Incluimos así como elemento del ilícito en materia tributaria la acción, en cuanto el -- ilícito es fruto de un acto humano, jurídicamente relevante, que modifica el mundo exterior. Junto a este elemento, base o soporte del ilícito, es predicable del mismo la antijuridicidad, ya que esa acción u omisión ha de ser contraria a derecho, en cuanto es una conducta que por violar un precepto es sancionada en la forma prevista en el mismo. Optamos por esta razón por no incluir la antijuridicidad de forma expresa en el concepto expuesto, considerando así más acorde la definición del Código que la contenida en la Ley General -- Tributaria.

En íntima conexión con este elemento, está el de la tipicidad, y así lo recogemos, ya que la acción u omisión ha de venir expresamente incorporada, o mejor dicho tipificada en la Ley, siendo precisamente esencial que la misma aparezca previamente descrita en todos sus aspectos por la norma. A diferencia de la antijuridicidad, este elemento no es reflejado en el art. 1º del Código, mientras que sí lo es por la norma tributaria. Nuestra definición sigue a -- esta última poniendo expresamente de relieve la necesidad --

de que dicho carácter concorra en el ilícito tributario, pero lo hacemos en conexión con las leyes en general sin ningún tipo de adjetivos. Como complemento de los caracteres - hasta ahora indicados, entendemos de interés hacer referencia expresa a la punibilidad del ilícito, superando así una omisión de la definición legal y de la infracción tributaria, -aunque la doctrina siempre buscó argumentos en otros artículos para entender que era un requisito básico que debía concurrir-. Entendemos preferible, sin embargo, la expresión utilizada por el Código teniendo en cuenta que nos referimos al ilícito tributario, en general, y no solamente al delito en particular. Incluimos, asimismo, el término voluntarias, suficientemente revelador en si mismo, y sobre el que volveremos ampliamente en su momento. Baste, por ahora, dejar constancia de que, en una definición descriptiva, consideramos que no puede quedar fuera de ella en ningún caso.

Finalmente, los caracteres apuntados del ilícito tributario -acción, antijuridicidad, tipicidad, culpabilidad y punibilidad-. los ponemos en conexión con la relación jurídica tributaria, entendida en sentido amplio, en cuanto que la conducta en la que se den los caracteres citados da lugar a una inobservancia, a un incumplimiento del fin que es propio de dicha relación. Delimita, por otra parte, esta precisión el ámbito en que se produce el ilícito tributario.

La doctrina que se ha ocupado de las infracciones tributarias hace referencia a los elementos esenciales de los mismos, mostrándose divididos, sin embargo, a la hora -

de su valoración y de su exigibilidad. César Albiñana par--
 tiendo del concepto contenido en el art.77.1 de la Ley Gener
 al Tributaria nos dice que son elementos esenciales de la
 infracción tributaria los siguientes: a). ha de tratarse de
 un acto humano (acción u omisión) voluntario; b). ha de ser
 antijurídica; c).ha de ser típica, esto es, definida por --
 la norma y d).ha d e ser castigada (1). Narciso Amorós paree
 ce adoptar una postura contraria a algunos de los elementos
 indicados, y en particular a su inclusión en una definición
 de la infracción tributaria (2). Pérez de Ayala y E.Gonzá--
 lez entienden necesario introducir algunas limitaciones a -
 un trasplante automático de los elementos que la doctrina -
 atribuye al delito -en base al carácter específico del ilí--
 cito tributario- en unos casos por entender que no son ele--
 mentos esenciales algunos de ellos, y en otros por ofrecer -
 un significado distinto del que les dá la doctrina penalis--
 ta (3).

Por lo que se refiere al delito fiscal cabe reco--
 ger algunas opiniones que ponen de relieve los elementos -
 esenciales que en él deben concurrir. Benzo Mestre incluye=
 como elementos del delito fiscal la acción, la culpabilidad
 por la concurrencia del dolo, la sanción por la imposición=
 de una pena y la violación de la relación jurídico-tributa--
 ria (4). José María Maureta expone varias definiciones del
 delito tributario, en las que se utilizan expresiones reve--
 ladoras de los elementos que, según sus autores, deben con--
 currir en él. Así nos dice que es el acto de una persona o
 la conducta humana; positivo o negativo; voluntario; sancion
 ado con pena; y contrario a los intereses fiscales o lesi--
 vo a un interés estatal (5).

Después de aprobado el nuevo delito fiscal, en -- la Ley de Medidas Urgentes de 1.977, la doctrina entra en -- el análisis del mismo siguiendo los elementos esenciales -- del delito, contrastando la forma en que aparecen recogidos en el Código con la teoría general de los autores penalis-- tas, y teniendo presente --con mayor o menor profundidad se-- gún los casos--, las peculiaridades que ofrece por la mate-- ria de que se trata (6). Sin una referencia expresa a di-- chos elementos, otros autores analizan la estructura del -- delito fiscal, pero de su exposición se deduce que siguen -- el esquema propuesto por los tratadistas del Derecho penal (7).

Teniendo en cuenta lo expuesto al principio de -- este apartado, que luego hemos visto confirmado en la doc-- trina, creemos que es posible entrar en concreto en el estu-- dio de los elementos esenciales del ilícito tributario. Con-- viene precisar que no es nuestro propósito tratar exhausti-- vamente cada uno de dichos elementos, sino aportar aquellas ideas que consideremos necesarias para enmarcar el tema ob-- jeto del presente trabajo.

1.2. Acción.

En todo ilícito tributario debe concurrir una -- acción o una omisión, es decir tienen que darse unos actos-- exteriores del sujeto sobre el que recae la obligación de -- llevar a cabo un determinado comportamiento, del que se -- abstiene, o de quién debiendo cumplir el mandato de la nor-- ma tributaria realiza una acción positiva que es contraria-- a la misma.

La doctrina, en general, a la vista del derecho positivo entiende que esa acción u omisión -terminología preferible a la de conducta, según Uriarte Zulueta (8) porque ésta parece aludir a una tendencia habitual más que actos u omisiones aisladas-, debe ser voluntaria. Sin embargo, no falta quién pone mayor énfasis en el resultado a que da lugar, que en la asunción voluntaria de una determinada conducta (9). Opinamos que no es acertada tal postura porque no puede verse el ilícito como un mero hecho, es decir como una simple modificación que se refleja externamente, sino que debe entenderse como un acto, en el sentido de que ese acaecimiento es producido por la decisión de la voluntad.

En cualquiera de las manifestaciones del ilícito tributario, es necesario que concurra la acción o la omisión que de lugar a un determinado resultado, y que entre uno y otro pueda establecerse un nexo causal. Sin embargo, por lo que aquél se refiere, podrían apreciarse ciertas peculiaridades según la clase de ilícito. En efecto, a la vista de la regulación del delito fiscal no hay lugar a dudas de que se ha estructurado un tipo de injusto que se cualifica por el resultado. G. Rodríguez Mourullo lo encuadra como delito de resultado dañoso, "en cuanto existe un daño patrimonial al erario de la Hacienda estatal o local"(10). A diferencia del delito fiscal, en la infracción tributaria podrían encontrarse supuestos en los que ^{no} se apreciase tal perjuicio económico para la Hacienda Pública, y sin embargo, declarar que existe una auténtica infracción.

Consideramos adecuado entender, con carácter general, que en las infracciones y en el delito fiscal debe dar

se, o producirse, un resultado fruto de la acción o de la omisión, o en otras palabras producido por un determinado comportamiento del sujeto obligado. Diríamos que el resultado perjudicial para la Hacienda aparece plasmado directamente y sin lugar a dudas en los supuestos de delito fiscal, mientras que aquél, cuando de infracciones tributarias se trate, puede aparecer de forma mediata o indirectamente.

Se pueden concretar los elementos de la acción en el ilícito penal tributario tal como aparece recogido en el art.319 del Código Penal: un comportamiento negativo representado por la elusión del pago de impuestos, o por el contrario, un comportamiento positivo centrado en el disfrute=ilícito de beneficios fiscales; la defraudación ocasionada a la Hacienda, mediante cualquiera de aquellos comportamientos, cifrada objetivamente por el requisito objetivo de que la elusión o el disfrute ilícito lo sea en una cuantía igual ~~o~~ o superior a dos millones de pesetas; y una relación de causalidad entre el comportamiento y el resultado. Renunciamos a exponer los diversos problemas que suscitan los elementos integrantes de la acción en el delito fiscal por no entrar en el objetivo de nuestra exposición (11).

Para completar este análisis del primero de los elementos del ilícito tributario conviene hacer una precisión en cuanto a los posibles grados de ejecución del mismo. Entendemos que aquí existe una aproximación entre los ilícitos administrativos y los penales en materia tributaria. En efecto, si bien en principio es posible que el delito fiscal se pueda cometer en grado de tentativa o de frustración= (12), cabe sostener que de hecho no es fácil que tales supuestos se presenten, no solo por la materia a que el delito se

refiere, sino también por la propia estructura del tipo, tal como aparece tipificado en el Código. Por lo que concierne a las infracciones tributarias, la doctrina viene entendiendo que los grados de tentativa y de frustración no tienen cabida en ellas (13). Como excepción, y con una interpretación a nuestro juicio forzada, Pérez Royo declara que "la ausencia de un perjuicio económico -representado por la sustracción total o parcial de la deuda tributaria- puede en ciertos casos, equivaler a la frustración de la infracción"(14). Entendemos que no procede tal afirmación desde el momento - en que la propia Ley configura este supuesto como simple infracción y no como infracción de omisión frustrada.

1.3. Tipicidad.

Este elemento ha venido siendo el eje sobre el que se ha elaborado la doctrina penalista del delito. En ella - se ha consagrado el principio "nullum crimen, nulla poena - sine previa lege", como expresión sintética de la construcción doctrinal de la tipicidad. Este elemento supone la definición previa de todo ilícito -y en consecuencia también - del tributario-, así como la expresión de la pena que sea - aplicable a quién cometa aquél. Como dice Uriarte Zulueta - "para que exista infracción tributaria no basta con que se haya incumplido una norma, sino que es preciso que ese incumplimiento esté expresamente configurado como una infracción tributaria "(15). Por su parte Pérez Royo indica que - "ninguna sanción puede ser aplicada sin que exista previamente un texto -legal o reglamentario- que califique la conducta que se pretende castigar como infracción y prevea para ella la aplicación de una sanción" (16).

Puede decirse, en consecuencia, que la tipicidad es un elemento que debe concurrir en el ilícito tributario. Primero por estar generalmente admitido con referencia a las infracciones tributarias, y segundo porque ninguna duda cabe abrigar sobre su posible aplicación al delito fiscal, pues según declara la doctrina todos los principios y la técnica penal tienen que estar presentes en su configuración.

La tipificación del ilícito tributario exige, como presupuesto, ejercitar una opción a favor de cierto bien jurídico que se desea proteger. Pero al mismo tiempo, supone identificar aquellas conductas que se quiere sancionar por ir precisamente en contra de dicho bien. Ofrece, sin embargo, alguna especialidad la tipicidad en el ilícito tributario.

Efectivamente, la configuración de los ilícitos penales tributarios revela claramente una acentuación de los valores a proteger y de las conductas a sancionar. Ello no significa que no tenga importancia la tipificación de las infracciones tributarias, sino que, por el contrario, la función de garantía, de protección de la arbitrariedad que ha cumplido este elemento en el ámbito penal, se extiende ahora a la esfera tributaria, y si siempre se ha defendido su necesaria presencia para poder calificar a una conducta como infracción, ahora con el delito fiscal se justifica aquella exigencia aún más. No olvidemos que en la regulación del delito contenida en la Ley de Medidas Urgentes está latente una infracción tributaria, al menos con carácter general.

La Ley General Tributaria ha querido recoger expresamente la tipicidad al definir las infracciones. Ello parece oportuno, a pesar de que hay quién opina que no era necesaria su inclusión, ya que solo puede hablarse de conducta contraria a una norma, si existe tal norma que así lo diga. Sin embargo, la tipicidad en dicha Ley, ha sido objeto de críticas al menos por su redacción, aunque existe una general interpretación que no lo considera como un grave error. Nos referimos a que las infracciones sean tipificadas no solo en las leyes de naturaleza fiscal, sino también en los reglamentos de cada tributo.

Debe tenerse en cuenta según señala Pérez Rojo -- que "el hecho de que las infracciones sean previstas en un texto de rango reglamentario no las quita el carácter de típicas". A pesar de ello, y de que la posibilidad de tipificar infracciones en normas sin rango legal no está admitido con carácter general, sino más bien al contrario de forma restringida --ya que queda abierta solo para las infracciones simples y en los reglamentos de cada tributo--, se entiende que sería positivo la supresión de esta posibilidad. Ello es más conforme con la función que cumple este elemento de salvaguarda frente a toda arbitrariedad. Además, en una época de incremento de las obligaciones tributarias parece que deben tipificarse las infracciones solo por normas del rango citado. Modificar así la Ley General Tributaria sería una medida que gozaría de general aplauso, y supondría generalizar la vía ya iniciada en las leyes de la reforma tributaria a que estamos asistiendo. Se puede citar como ejemplo de infracción simple tipificada en una norma legal, la recogida en el art.34.5 de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta, Ley 44/1.978, de 8 de septiembre. (17)

Se produciría con esta reforma la superación de la diferencia hoy existente en la tipificación del ilícito penal tributario con relación a las infracciones, ya que aquél solo puede ser tipificado, como es sabido de acuerdo con lo previsto en el aforismo latino a que hicimos referencia al principio. En cualquier caso, en el ilícito tributario, y por lo tanto en todas sus manifestaciones, debe darse la tipicidad en el sentido de que, solo si la norma previamente se ha pronunciado sobre una conducta, cabe hablar propiamente de delito fiscal o de infracción tributaria.

Puede haber, sin embargo, diferencias en la forma en que se lleve a cabo dicha tipificación, según se trate del ilícito penal o del administrativo en materia tributaria. Quizás se siga una técnica más depurada en aquél, que en este último. Ello, en cualquier caso, no es motivo suficiente para afirmar, como hizo Quintano Ripollés, que "la infracción tributaria ... carece del elemento básico de la tipicidad, que en un sistema de Derecho penal legalista -- constituye la insustituible piedra de toque para diferenciar las ilicitudes penales de las administrativas" (18). Ni tampoco podemos aceptar una postura contraria a la admisión de la tipicidad basada en que en los propios textos legales no existe una determinación o tipificación exhaustiva del ilícito tributario (19).

Decimos que hay especialidades, sin llegar a pensar por ello como se sostiene por algún autor que "la tipificación concreta de los supuestos antijurídicos..... requeriría una elaboración singular para los ilícitos tributarios" (20). Las diferencias responden más a las técnicas de tipificación que al propio fondo del tema. Mientras que es conocida la técnica tipificadora del Código penal, en las -

infracciones, como indica el profesor Albiñana, "los tipos no son directa y positivamente descritos, sino que la hipótesis se establece entre el precepto o la prohibición, de un lado, y las normas sancionadoras de otro" (21).

La tipificación del delito fiscal se ha hecho con una fórmula abierta, mientras que no se ha adoptado plenamente esta opción en las infracciones, tal como aparecen en la Ley General Tributaria. Sin embargo pensamos que podría seguirse una tipificación abierta, definidora del ilícito administrativo tributario en general, según sus diversas clases, para luego proceder, en particular, a determinar las conductas más significativas dentro de aquélla. Quedaría siempre a salvo que en las normas reguladoras de cada tributo se concretasen los supuestos de aplicación que tuviesen especial referencia con él.

Terminemos la exposición de la tipicidad en los ilícitos tributarios llamando la atención sobre la repercusión que este tema tiene sobre lo que luego se expondrá acerca de la culpabilidad, ya que ésta presupone la tipicidad en el sentido de que no pueden ser calificadas como culpables conductas que no estén previamente tipificadas, y por lo tanto tampoco se las podrá imponer ningún tipo de sanciones.

1.4. Antijuridicidad.

El requisito de la antijuridicidad está expresamente recogido en la definición de las infracciones tributaria del ar.77 de la Ley de 1.963. Por el contrario no aparece en el Código penal. Como su propio nombre indica el ilícito

tributario puede decirse que es antijurídico ya que es opuesto al Derecho. Diríamos, si se prefiere, que esta nota pertenece a la esencia de todo ilícito en cuanto está en oposición a lo lícito. Sin embargo la antijuridicidad, como elemento del ilícito tributario, se caracteriza porque supone una acción u omisión que infringe una norma, y causa una lesión a un bien jurídico que el ordenamiento quiere proteger. Procede en consecuencia una comparación, entre una conducta y una norma, a fin de valorar objetivamente si existe una contraposición entre ambas. Cabe, por lo tanto, indicar que todo ilícito tributario, en cualquiera de sus manifestaciones, supone de una parte la inobservancia de una norma, que será distinta según los supuestos, y de otra la lesión de un bien jurídico sustancial, sobre cuya identidad ya se han expuesto algunas consideraciones con anterioridad (22).

Se habla así de antijuridicidad formal y antijuridicidad material. Esta última se identifica como la conducta que amenaza la misma sociedad y el orden jurídico, y en último término, el bien jurídico lesionado por la inobservancia de la norma. Lo importante a nuestro juicio es que tiene especial fuerza este aspecto de la antijuridicidad, en cuanto que, si antes señalábamos la diferenciación entre las manifestaciones del ilícito, ahora desde esta perspectiva se observa una aproximación entre ellas, ya que no en va no en ambos casos se lesiona idéntico interés. Por ello, los autores que integran el Seminario de Derecho financiero de Madrid indican que "la antijuridicidad de la infracción tributaria es, por tanto, no formal, sino sustancial", en cuanto las normas tributarias por ser auténticas normas jurídicas, encarnan un principio de justicia, y protegen la posibilidad de subsistencia del Estado (23). Por lo que al delito fiscal se refiere opina Daniel Casado que "la antijuridicidad material se contrae a la evasión fiscal -defraudación

en su más amplio sentido no circunscrito al técnico y restringido de las leyes tributarias- cometida" en la forma -- prevista en el art. 319 (24).

A la vista de estas opiniones nos ratificamos en nuestra anterior afirmación, de que existe una aproximación cierta entre los ilícitos tributarios por causa de esta nota. Lo peculiar del delito fiscal, al referirse al supuesto de que disfrute de beneficios fiscales, es para Rodríguez - Mourullo que "no es un elemento valorativo del tipo que opere como presupuesto fundamentador de la antijuridicidad, sino una característica que se identifica ya con el juicio - mismo de antijuridicidad" (25).

Según lo expuesto se deduce que mantenemos una postura contraria a quiénes, como Amorós o Illanes, niegan todo significado a la antijuridicidad en los ilícitos tributarios. El primero por entender que habría que construirla - con referencia a las normas tributarias, lo que supondría - un alejamiento del ilícito de esta naturaleza respecto de - las normas penales (26). Esta afirmación se debe rechazar - no solo porque el ilícito penal tributario supone la inob--servancia de una norma penal, sino también en función de todo lo ya expuesto acerca del bien que debe ser protegido. Se trata de una afirmación hecha sin profundizar en la finali-dad última de las normas reguladoras del ilícito, sin perjuicio de estar desfasada con relación al actual derecho posi-tivo.

Por lo que a Illanes se refiere nuestra postura - es también opuesta, en cuanto que utiliza como razón para - negar que la antijuridicidad sea un requisito de existencia

de la infracción tributaria, el que no exista una violación de una norma ética superior a la Ley (27). Sin ánimo de profundizar en un tema que trasciende lo estrictamente jurídico, diremos que podría dudarse de la certeza de tal afirmación toda vez que existen deberes éticos que inciden en la materia tributaria. Nos remitidos sobre ^{este} tema a las acertadas consideraciones del profesor Sainz de Bujanda sobre la Etica financiera (28).

No quedaría completa esta exposición si no aludiesemos a las causas de exclusión de la antijuridicidad, que suponen que caso de concurrir en un determinado sujeto, que dará en suspenso el juicio valorativo que la antijuridicidad entraña con referencia a la acción. Entendemos que, en principio, dichas causas pueden concurrir en los ilícitos tributarios. En los penales porque el Código enumera estas causas dentro del art. 8 de las circunstancias que eximen de la responsabilidad criminal. En los administrativos porque en otro caso no tendría sentido la alusión a la antijuridicidad en su art. 77, apartado 1.

Otra cosa distinta es que en este campo, ilícitos cometidos con ocasión de la aplicación de los tributos, dichas causas tengan un alcance mayor o menor. Unas veces será debido a la propia naturaleza de la causa en sí misma considerada. Pensemos en la legítima defensa o cumplimiento de un deber, oficio o cargo. Otras porque tienen que darse conjuntamente todos los requisitos inherentes a ella para que quede excluída la antijuridicidad. Es el caso de la obediencia que en principio tiene mayores posibilidades de que concurra en los ilícitos tributarios, en relación con

los subordinados respecto a las órdenes emanadas de sus superiores. Su aplicabilidad se ve confirmada si tenemos en cuenta que en el Congreso fué rechazada una enmienda de la minoría vasco-catalana sobre esta causa de exclusión de la antijuridicidad, por entender que su contenido estaba plenamente recogido en las normas jurídico-penales (29) (30). Lo mismo ocurre con el estado de necesidad en que deben concurrir los requisitos que la jurisprudencia ha ido marcando a la vista del derecho positivo y de los trabajos doctrinales. No se puede afirmar por ello que sea una causa inaplicable al delito fiscal, cosa que hace Casado Herrero sin la menor duda. Entendemos que, con toda la prudencia que sea necesaria, así como con una interpretación acorde con su naturaleza penal, se puede pensar en circunstancias concurrentes en el agente del ilícito tributario que deban ser calificadas como auténticas causas que excluyan la antijuridicidad. De esta opinión participa Gota Losada en relación con las infracciones tributarias, lo que hace suponer que hoy mantendría con mayor fundamento si se refiriese al ilícito penal-tributario (31).

Conviene indicar que en todo caso, ante la ausencia de normas sobre causas de justificación en la Ley General Tributaria, se tendrá que acudir cuando de los ilícitos administrativos tributarios se trate a los preceptos del Código penal (32).

Hagamos una última precisión. Si al principio de este apartado señalábamos que la antijuridicidad supone algo opuesto al Derecho, acertadamente expone el profesor Albiñá na que dado que la infracción ha de ser antijurídica, es decir ha de estar en oposición con la norma tributaria, "si -

la conducta no es ilícita no constituirá una infracción tributaria" (33). Surgen entonces los supuestos de evasión tributaria lícita cuyo concepto y caracteres no podemos examinar aquí. Queremos sin embargo señalar con el autor citado los límites entre infracción y evasión. "En este punto -nos dice- corresponde destacar que cuando se den las características propias de las infracciones en general y de las tributarias en particular, es obvio que dos de ellas (antijuridicidad y tipicidad), además de declararlas ilegales, excluye toda polémica en torno a la definición y a la calificación jurídica de las respectivas evasiones" (34). Quiere decirse con ello que las conductas que por especiales circunstancias -entre otras los defectos de técnica en la legislación aplicable- podían ser calificadas de evasiones tributarias lícitas se transforman en auténticos ilícitos tributarios.

1.5. Punibilidad.

La punibilidad se nos presenta como elemento del ilícito tributario, elemento esencial ya que no puede concebirse un ordenamiento jurídico punitivo en materia tributaria, sin que se persiga alcanzar la aplicación de una sanción o la imposición de una pena. Podría, sin embargo, darse de cual sea el centro sobre el que gira dicho ordenamiento, o lo que es lo mismo valorar de forma sucesiva según su importancia el ilícito o la pena. No queremos decir que sean términos contrapuestos, ya que hemos indicado que la punibilidad es un elemento del ilícito. Nos referimos solamente a que si se hiciese abstracción de ello, habría que preguntarse cuál de ellos está en función del otro. La alternativa sería, ¿hay ilícitos tributarios tipificados por

la norma con el fin de que sea posible aplicar una pena?, o por el contrario, ¿el ordenamiento debe tener un repertorio de sanciones porque previamente hay supuestos, ya sean de acción o de omisión, contrarios a los intereses que trata de proteger el ordenamiento y prefigurados abstractamente en la Ley?.

Pensamos que no puede señalarse una separación tajante entre el ilícito y la pena, más aún se nos presentan como inseparables. El iter del ilícito tributario tiene que terminar mediante la aplicación de una pena por el órgano competente, ya que es su destino último. Dificilmente se puede pensar en un ilícito sin pena, pues la finalidad perseguida por el ordenamiento punitivo, -sea represiva, de restitución o ejemplificadora-, quedaría incumplida. De nada serviría la perfecta identificación de la acción o de la omisión, si no se procediese a la aplicación de la pena. No hay duda por lo tanto que la punibilidad es elemento esencial del ilícito cometido en el proceso de aplicación de la norma tributaria. A igual conclusión llegaríamos si partiésemos del supuesto contrario, ya que no imaginamos penas sin ilícitos.

Por ello es por lo que la doctrina examinando la Ley General Tributaria entiende que si bien el art. 77 no hace referencia expresa a la punibilidad -al contrario del Código penal que nos habla de acciones y omisiones voluntarias penadas por la Ley-, se deduce la presencia de este elemento de otros de sus preceptos. Por ello, en general, se acepta la punibilidad como caracterizadora del ilícito tributario tanto en su manifestación penal, como administrativa. Incluso se razona por algunos que la punibilidad está inserta en la definición del art. 77, dentro del término tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo. César Albiñana, después de declarar -

que no hay infracción tributaria sin la conminación de una penalidad, se fija en el comienzo del ar. 83 de la Ley General Tributaria, y concluye que "en su virtud, puede entenderse formal y preceptivamente incorporado el elemento sancionador al concepto de infracción contenido en el art. 77 de la Ley" (35), Gota Losada por su parte reconoce que del contexto de la misma se deduce que dicho elemento está admitido implícitamente (36).

De la regulación del ilícito tributario y de sus diversas manifestaciones se deduce que la punibilidad ofrece una doble concreción: en penas y sanciones. Sin que esté en nuestro ánimo entrar en toda la problemática que unas y otras ofrecen, si parece aconsejable ofrecer unas ideas - que están en conexión lógica con todo lo que sobre los ilícitos tributarios se ha dicho hasta el momento.

La pena en sentido estricto se ha definido por -- Antón Oneca como un mal que el Estado impone, por medio de sus órganos jurisdiccionales y con las garantías de un proceso destinado a este fin, al culpable de una infracción - criminal como retribución de la misma y con la finalidad de evitar nuevos delitos (37). Son sanciones tributarias -según Ferreiro Lapatza- las que "castigando una infracción tributaria, son impuestas por los órganos de la Administración, generalmente por los órganos de la Administración financiera" (38). De forma más general Serna Masiá entiende la sanción tributaria como mal infligido por la Hacienda Pública a un administrado -normalmente un contribuyente- como consecuencia de una conducta contraria a las leyes fiscales o tributarias (39).

En nuestra opinión, la distinción entre pena y san ción no encuentra suficiente fundamento en la naturaleza de la norma que ampara a una u. otra, ya que con ello se sigue un criterio externo, formal y no sustancial. Tampoco nos parece plenamente aceptable contraponer la distinción en base a las modalidades que revisten, es decir, según sean privativas de libertad o exclusivamente pecuniarias. Decimos esto porque, si bien es cierto que los ilícitos administrativos no se pueden sancionar con penas que afectan a la libertad personal -el texto constitucional ha venido a rechazar dicho supuesto ni siquiera por vía de hipótesis-(40), los órganos jurisdiccionales en los ilícitos penales tributarios imponen penas pecuniarias cuya finalidad última no difiere sustancialmente de las multas administrativas. Recordemos también como, partiendo del concepto de ilícito tributario seguido en este trabajo, el criterio expuesto es rechazable, toda vez que puede afirmarse, a la vista de las manifestaciones que presenta, que los ilícitos tributarios son sancionados con penas pecuniarias sin perjuicio de que, cuando concurren los supuestos legalmente previstos, se impongan penas de privación de libertad, lo que ocurre en los ilícitos penales tributarios.

Se entiende, por todo ello, que las penas y sanciones aplicables participan de la misma identidad sustancial, sin perjuicio de que por razones prácticas, y con el fin de conseguir mayor claridad mantengamos la terminología según las diversas manifestaciones del ilícito tributario. La distinción, en consecuencia, opera en el ámbito formal, según el órgano y el procedimiento que se ha de seguir en su imposición. Así, mientras que las penas -en los supues-

tos de ilícitos penales tributarios- han de ser impuestas - por el órgano jurisdiccional competente y a través de un - proceso encaminado a tal fin, el proceso penal, la imposi-- ción de la sanción tributaria es un acto de ejercicio de la potestad administrativa sancionadora en materia tributaria, a través de un procedimiento de carácter administrativo(41).

Precisamente la diferenciación de órganos y proce-- dimientos no supone una infravaloración del agente del ilí-- cito y de su culpabilidad, como si pudiese admitirse una - contraposición entre culpabilidad penal y admnistrativa, - sino que responde a consideraciones distintas que aconsejan que, acciones u omisiones constitutivas de auténticas infrac-- ciones, pasen a entrar en la órbita de los ilícitos penales tributarios.

Se ha hablado de un nuevo enfoque en el tratamien-- to de la violación de las normas tributarias fruto de la - evolución del concepto de tributo y de relación jurídica-tri-- butaria (42) que ha motivado que la finalidad última de las sanciones no sea hoy meramente reparatoria de un daño, sino represiva o intimidatoria. Toda sanción tiene el carácter - de pena desde el momento que supone la privación al agente= a quién se aplica de un bien que es suyo. Las sanciones tri-- butarias participan de las características generales del -- concepto jurídico de aquélla, están previstas legalmente - -incluso por su trascendencia tienen reforzadas las garan-- tías a fin de que no se modifiquen por norma de rango infe-- rior, recordemos así el art. 10 c) de la Ley General Tribu-- taria- y su última ratio es represiva (43) (44).

La conclusión quinta de las I Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales declaraba que "se reconoce la existencia de una identidad sustancial entre las infracciones y las penas reguladas en el Código penal y las tipificadas en las leyes tributarias. Sin embargo, se reconoce también la existencia de diferencias notables en el respectivo régimen legal de aplicación, en la medida en que las primeras deben ser siempre aplicadas por la autoridad judicial, de acuerdo con el principio "nulla poena sine previo iudicio", y las segundas pueden ser impuestas por la Administración pública mediante procesos legales especiales".

Terminemos haciendo una brevísima referencia a lo que se denomina condiciones objetivas de punibilidad. En relación con los ilícitos administrativos tributarios no se configura como tal la existencia y validez de la obligación tributaria, ya que constituye solamente un presupuesto lógico de la infracción (45). Con referencia al delito fiscal, según las normas de la Ley de Medidas Urgentes de 1.977 se aprecian auténticas condiciones objetivas de punibilidad según opinión generalmente admitida (46).

Llegamos así al término de nuestro examen de los elementos constitutivos. Quisiéramos ahora volver nuevamente a conectar con nuestro objetivo final, la culpabilidad en los ilícitos tributarios, poniendo en relación éstos con aquélla. Así podría decirse, que las acciones u omisiones en que se manifiestan los ilícitos son expresiones externas de una actitud que se califica de culpable. La tipicidad asimismo no es sino la formulación abstracta realizada por=

el legislador induciendo las notas comunes a aquéllas conductas. A su vez la antijuridicidad viene a reflejar la propia justificación de la declaración de una conducta como culpable, en cuanto no solo infringe formalmente una norma, sino que lesiona ciertos bienes jurídicos. Finalmente la punibilidad, a la que nos acabamos de referir, pretende reprimir conductas culpables, o evitar que se produzcan en un futuro. Sirvan estas palabras de punto de enlace de la teoría de los elementos constitutivos, con la exposición de la culpabilidad en los ilícitos tributarios que vamos a hacer de forma independiente, por su importancia y por querer profundizar en las diversas cuestiones que el tema presenta.

2. Ideas introductorias a la culpabilidad en los ilícitos tributarios.

La doctrina penal cuando se enfrenta con la teoría de la culpabilidad, ha tratado de dar una explicación lógica a cuál sea su fundamento, creyendo encontrarlo por lo general en la libertad humana. Así, por ejemplo, se puede citar a Rodríguez Devesa quién afirma que la culpabilidad hunde sus raíces en dicha libertad humana. Y añade que "un sujeto es considerado culpable cuando se piensa que podía haber actuado de otra manera a como lo hizo, que pudo haber conformado su conducta a las exigencias del Derecho, ajustarla al deber jurídico de proceder de otro modo" (47). Muchas opiniones similares a la expuesta sería posible aportar aquí, si bien renunciamos a ello por entenderlo innecesario.

En materia tributaria el comportamiento que se sigue por los sujetos es fruto también de una decisión meditada y reflexivamente asumida. No se desconoce todo lo que de exacción obligatoria, aunque establecida por las asambleas=parlamentarias en su caso, tiene la misma palabra impuesto. Lo que se quiere expresar es que la culpabilidad en los ílicitos tributarios presupone un comportamiento no conforme -a la norma tributaria vigente, que no es impuesto, a dife--rencia del tributo en sí mismo, y que se asume volúntariamente. La conducta subyacente en el ilícito tributario es una=actuación contra lo que según la conciencia fiscal deba ser considerado como obrar fiscalmente adecuado. Como indica --Pont Mestres, la conciencia fiscal -esto es el sentido de -responsabilidad en base al que el hombre se relaciona consigo mismo y adopta posiciones y actitudes revestidas de au=tentidad frente al fenómeno tributario- puede configurarse acorde o disconforme con el pago de los tributos (48) . Quede constancia ahora de como el comportamiento del contribuyente ante el tributo puede ser fruto de una conciencia -fiscal no seguida, que se manifiesta mediante acciones u -omisiones tipificadas como ilícitos tributarios. Tengamos -en cuenta, en cualquier caso, que muchos entienden que está ausente entre nosotros una conciencia que sea opuesta a los ilícitos tributarios, como podría pensarse que ocurre con -referencia a los ilícitos penales (49). En este sentido Ro=dríguez Mourullo opina que no existe actualmente una recta=conciencia fiscal, aunque sí una más ajustada consciencia -de la mayor gravedad que hoy revista el fraude fiscal (50).

A la vista de las consideraciones anteriores, se nos plantea con especial interés el tema de cuál pueda ser el alcance y valor de la culpabilidad, dentro de la teoría

de los elementos integrantes del ilícito tributario. A modo de introducción conviene situar el problema, con el fin de poder profundizar en él desde diversos puntos de vista. Así formulamos algunos interrogantes que en estos momentos debemos dejar pendientes de respuesta hasta el final de la exposición. Estos son entre otros posibles: ¿La culpabilidad es un elemento constitutivo del ilícito tributario?, o por el contrario ¿no tiene trascendencia alguna?. ¿Sólo opera en la aplicación de las penas o en la imposición de las sanciones?. ¿Es cierto que se pueda "presuponer" sin tener que probarse?. ¿Su propia estructura interna, así como la técnica utilizada para la aplicación de los tributos, es opuesta a tomar en cuenta la culpabilidad?. ¿Interesa solamente la eficacia en dicha aplicación?. ¿Debe hablarse de una responsabilidad objetiva, o subjetiva, en materia tributaria?. ¿Los sujetos - a quiénes van dirigidas las normas de tal clase condicionan la posible admisión de la culpabilidad?.

Algunas opiniones, contradictorias entre sí, pueden ser traídas a colación en esta introducción: Se ha afirmado que "no es que se sostenga que en el ilícito tributario no existe dolo o culpa, lo que se afirma es que la indagación o el estudio del mismo no es obligatorio para poder afirmar que exista el ilícito tributario" (51). Recordemos como entre los criterios que se han utilizado para distinguir el Derecho penal y el penal administrativo se acude a afirmar que en la infracción administrativa falta el daño a bienes jurídicos, por lo que no es necesario que quién la comete sea culpable, siendo suficiente la discordancia entre el precepto y la conducta (52).

Frente a tales afirmaciones otro sector doctrinal se cuestiona -lo que ya supone un punto de partida cierta--

mente válido- sí es o no la culpabilidad un elemento integrante del ilícito cometido en materia tributaria, sobre todo por entender que no estamos ante un principio, el de culpabilidad, que sea resultado de una aplicación supletoria de los principios penales. Por diversas razones, que se expondrán en su momento, también se defiende que la culpabilidad es un elemento esencial del ilícito penal. Algunos sin embargo matizan tal afirmación en cuanto que si bien la aceptan, en principio, en su exposición vienen de hecho solamente a darle trascendencia en la aplicación de las sanciones.

Pérez Royo al plantearse el tema que nos ocupa, recuerda la importancia que tiene dentro de la teoría general del delito, donde, nos dice, "la culpabilidad ocupa un lugar esencial". Al empezar a indagar sobre sí dicho requisito aparece, o no, como elemento esencial de la infracción tributaria, señala la evolución que, en su opinión, ha existido en este tema diciéndonos que "tradicionalmente se había venido configurando la infracción tributaria como un ilícito de carácter objetivo, en el que el mero resultado de la inobservancia del precepto era razón suficiente para la aplicación de la sanción sin necesidad de indagar en el elemento subjetivo de la acción. Desde hace algún tiempo, sin embargo, ha ganado terreno la idea contraria, y tanto en la doctrina como en los ordenamientos positivos se tiende a la inclusión de la culpabilidad como elemento esencial de las infracciones tributarias" (53).

Podríamos apuntar en estos momentos algunas dudas en torno al tema. Si se da por supuesto una distinta valoración

ción social del ilícito tributario y del ilícito penal propiamente dicho -que de otra parte parece plenamente confirmada-, nuestra duda se centra sobre si ha influido en ello -la construcción objetiva del ilícito en materia tributaria. En otras palabras, la duda se transforma en el interrogante siguiente: ¿podría pensarse que la consideración social de ambos ilícitos se aproximaría, sin que se tuviese que llegar a su identificación, por el hecho de tomar en cuenta la conducta del infractor, o si se prefiere por una plena aplicación del principio de culpabilidad?.

La segunda duda toma como punto de partida el sistema tributario en sí mismo. Un examen de las encuestas sobre el tema nos dá una doble crítica al mismo, que se formula con distinta intensidad según las épocas y la formación de la persona de quién proviene: su complejidad técnica, y el mayor o menor grado de equidad en la distribución de las cargas fiscales. Podemos entonces preguntarnos: ¿hasta que punto pueden haberse tomado ambas críticas como razón justificadora del abandono del principio de culpabilidad?. Esta duda se extiende al propio sujeto destinatario de la norma, pues es posible que aquellos defectos hayan servido de amparo a una ausencia de culpabilidad en materia tributaria, -que a su vez ha podido favorecer que se tenga en mayor aprecio o se hayan fomentado las razones de eficacia en la aplicación de los tributos. Con razón se ha afirmado que "el deber fiscal solo arraiga en la conciencia moral cuando el sentimiento de justicia que emerge de la vida psíquica coincide o se aproxima al acontecer tributario exterior. En otro caso subsiste como obligación impuesta, pero no como deber vivenciado" (54).

La tercera duda se asienta en la esencia del principio de culpabilidad en la esfera penal. Nos dice De Miguel Garcilopez que en el Derecho penal "hay mucho de relativo, con las consecuencias de inseguridad que de ello diman^anan y que obligan, como en todo lo fluctuante y subjetivo, a una delicada actividad aplicativa a cargo de un poder judicial competente, responsable y de una axiomática independencia" (55). Tal afirmación nos permite dudar de si aplicar el principio de culpabilidad no supondrá injertar en la materia tributaria un principio que tiene su manifestación plena en un ordenamiento distinto según un esquema diferente. En concreto: ¿la culpabilidad atenta a la seguridad jurídica?, o también ¿puede ser la causa de una falta de equidad en el proceso de aplicación de las normas tributarias?

Las dos siguientes interrogantes parten de la situación actual, y están en función del derecho positivo, aspecto éste que va a ser punto constante de referencia, ya que el análisis teórico debe contrastarse con las fórmulas técnicas adoptadas por el legislador. Por ello nuestro juicio crítico tiene que versar sobre el derecho vigente, a fin de tratar de llegar a conclusiones lógicas, ponderando la interpretación que haya hecho del mismo la doctrina y la jurisprudencia. Adquieren así especial significado los diversos medios interpretativos, para poder precisar si la culpabilidad es, o no, elemento esencial del ilícito tributario en la legislación española.

Sabemos que el art. 77.1 de la Ley General Tributaria dispone que "son infracciones tributarias las acciones y omisiones voluntarias....". Ante este último término introducido en la definición legal la duda que se presenta

es sí con él se ha introducido confusión en la regulación vigente. En otros términos, si no hubiera sido mayor la claridad en las normas sancionadoras tributarias, caso de que la voluntariedad no se hubiese tenido en cuenta. Parece como si la opción inicial del art. 77 estuviese condicionando la interpretación y aplicación del resto del articulado. En concreto, las dudas renacen en la interpretación del sentido que tiene el término "voluntarias" introducido en la norma reguladora de las infracciones tributarias. Se llega a sostener incluso que la confusión originada aparece reflejada en una disminución de la eficacia práctica de la Ley, así como de su fuerza ejemplificadora. Frente a ello no puede negarse, según sostienen otros autores que la introducción del término indicado viene a ser salvaguarda de los contribuyentes, y criterio que permite la adecuada y correcta aplicación de toda norma sancionadora de los ilícitos tributarios.

El último interrogante que queremos señalar ahora, en esta introducción, trae su causa en la tipificación que del delito fiscal hizo la Ley 50/1.977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Dando por supuesto que se aceptase la aplicación del principio de culpabilidad en el ilícito tributario, cabe que nos preguntemos, ¿el ánimo del causante del ilícito es distinto según que el hecho sea constitutivo de un delito fiscal o de una infracción tributaria según los elementos concurrentes?. ¿Se puede hablar de dos culpabilidades distintas en materia tributaria?. Si por el contrario negamos la aplicación del principio indicado, el interrogante tendría que versar sobre si es lógico

co y coherente que el ilícito penal tributario venga informado por la culpabilidad plenamente, de manera que en su aplicación se ponderen las circunstancias concurrentes en el actor, mientras que en el ilícito administrativo tributario se opere de forma radicalmente opuesta.

Sirvan estas opiniones doctrinales representativas de una diversidad en la interpretación, así como los interrogantes que se han formulado, entre otros posibles, como punto de partida de la exposición sobre la culpabilidad como elemento constitutivo del ilícito tributario. En tres planos distintos situaremos nuestras consideraciones. En el primero se analizarán los aspectos teóricos de la culpabilidad en los ilícitos tributarios. En el segundo el tema será enfocado a la luz del derecho positivo. Finalmente, tomaremos como tercer plano de nuestra exposición las decisiones jurisprudenciales, entendiendo la expresión en un sentido más amplio.

3.- Consideraciones teóricas sobre la culpabilidad en los ilícitos tributarios.

Una lectura rápida de los textos en los que, con mayor o menor intensidad se estudian cualquiera de las manifestaciones de los ilícitos tributarios, nos conducirá a las siguientes conclusiones provisionales. La primera es que la doctrina ha dedicado proporcionalmente menor atención a su análisis que a otros de los grandes temas tributarios.

En segundo lugar, los autores no han entrado en profundidad en el tema de la culpabilidad en el ilícito en materia tributaria. Por lo general se adopta una postura contraria ante su posible admisibilidad teórica de forma previa, lo que les permite no hacer otras consideraciones sobre el mismo tema, a lo largo de la exposición. También hay quiénes incluyen, entre sus conclusiones, afirmaciones favorables o contrarias a la admisión del principio de culpabilidad, más como fruto de un deseo que de una deducción lógica de su argumentación. En muchos de estos casos, la lectura de los trabajos permite constatar como sus autores son conscientes de que la culpabilidad está presente en la legislación y que, además, viene siendo una exigencia de los grandes principios que deben informar el ordenamiento jurídico. A pesar de ello se tiene la impresión de que es un problema no deseado, que más bien se quiere olvidar, por parecer que es un obstáculo a todo análisis que verse sobre conductas contrarias a las normas jurídicas. No faltan autores que olvidan el tema totalmente, como si su no planteamiento sirviese para ocultar todas las consecuencias que se puedan deducir de él. Bien es verdad que también hay otros que lo analizan al hilo de sus razonamientos sobre las infracciones y sanciones tributarias, y que de sus palabras se pueden obtener ideas claras que permiten una mayor profundización.

Hay en fin una tercera conclusión de la que conviene dejar constancia aquí en relación con aquellos autores que se han ocupado del delito fiscal con posterioridad a la Ley de Medidas Urgentes. Con mayor o menor intensidad han dedicado una parte de sus trabajos a la culpabilidad en el delito, según la nueva redacción del art. 319 del Código

penal. Parece deducirse de ello, que mientras existe un cierto recelo en enfrentarse con el tema siempre que se refiera a las infracciones tributarias, cosa distinta ocurre si del ilícito penal tributario por antonomasia se trata.

A fin de confirmar lo expuesto, creemos de interés recoger algunos textos que ya, desde hace años, vienen entre nosotros aludiendo a la culpabilidad en los ilícitos tributarios. Como es lógico la mayoría se refieren al ilícito administrativo tributario dada la escasa, por no decir nula, aplicación que tuvo el antiguo art. 319 del Código penal por varias razones que no hacen al caso en estos momentos.

En el año 1961, en la IX Semana de Estudios de Derecho financiero, López Berenguer clasifica las acciones y omisiones que infringen las leyes tributarias, según su causa, en voluntarias o involuntarias. Las primeras pueden ser a su vez: dolosas, con malicia penal; dolosas, con malicia=meramente tributaria, y culposas, por omisión de la diligencia debida (56). Con ocasión de las mismas jornadas Sainz de Bujanda se refiere a la infracción criminal y a la infracción tributaria. De la primera afirma que "ha de obedecer a resortes de tipo voluntarista, sin los que no es probable la imposición de una pena dentro de un sistema jurídico inspirado en el respeto de la persona humana". En concreto la defraudación tributaria (57) comprende, según el autor ci--tado, "los actos u omisiones mediante los cuales el sujeto= pasivo del tributo oculta maliciosamente las bases imponi--bles.... La defraudación tributaria implica, por tanto, un comportamiento del sujeto pasivo del tributo encaminado a -

sustraer la cuota que el ente público tiene derecho a percibir" (58).

Llamamos la atención sobre los textos citados, en los que ya se ponía de relieve la necesidad de un "animus"- en los ilícitos cometidos en relación con los tributos.

Los autores penales que se han acercado al estudio de temas tributarios -quizás influídos por su formación propia y libres de condicionamiento alguno-, han venido a aceptar la aplicación concreta del principio de la culpabilidad. Basten dos citas para confirmar lo que se acaba de decir. Quintano Ripollés si bien niega que la infracción --tributaria tenga naturaleza penal, por carecer del elemento básico de la tipicidad, no duda en afirmar que constituye - "una conducta antijurídica y hasta culpable" (59). Cobos del Rosal en 1.963 defiende que no solo en el ámbito del Derecho penal, sino en todas las ramas del Derecho, incluido el tributario, constituye una verdad incontrovertible y un postulado de justicia que "la culpabilidad solo puede afirmarse a través de la plena, plenísima constancia del dolo y de la culpa, y que solamente a través de ella puede aplicarse la pena, y que también es el único modo de que se quiere la responsabilidad criminal" (60).

Palabras éstas que tienen de interés el ser una - llamada de atención sobre la necesidad de abrir paso a la - culpabilidad en la esfera tributaria, sin amparar excepción alguna en razones derivadas de la especialidad de la materia.

César Albiñana en 1.964 incluye entre los elementos integrantes de la infracción el tratarse de un acto humano voluntario. Alude a los autores que contraponen las infracciones administrativas - que se ~~ati~~ tienen al resultado - sin otro ingrediente-, y las penales -que tienen en cuenta= la voluntariedad como elemento constitutivo del ilícito-, lo que supone que las infracciones tributarias queden tipificadas por el simple incumplimiento de la norma jurídica, con independencia del ánimo del infractor. "No obstante, añade, si tenemos en cuenta que toda conducta humana, y desde luego la que constituya inobservancia de una norma jurídica, ha de producirse voluntariamente para que sea imputable a su autor, parece indiscutible que las infracciones, sean penales o meramente administrativas, sean materiales o simplemente formales, no deben provocar la imposición de penas o sanciones si no ha existido voluntariedad en su comisión". Después, al analizar los diversos tipos de infracciones hace varios comentarios que parecen tener en cuenta la culpabilidad del infractor (61). Años más tarde, a pesar de que tales afirmaciones parecían suponer una toma de postura, -- afirma con ocasión de ocuparse del fraude a la Ley impositiva que "la intencionalidad en el ámbito tributario sigue -- siendo para nosotros circunstancia de difícil tratamiento -- legal y de azarosa aplicación" (62). Quizá, por ello, ~~estam~~ también ha escrito que "La Ley General Tributaria contiene mecanismos jurídicos suficientes para sostener que la infracción tributaria es de carácter objetivo" (63).

Narciso Amorós al ocuparse del fraude a la ley -- Tributaria, que en su opinión debe adscribirse conceptualmente a la teoría de los ilícitos tributarios, se -- refiere al elemento intencional y afirma con palabras expresi

vas que "en una construcción exclusivamente teórica de esta institución y, en toda concepción jurídica, no penal, que - aborde problemas en los que es difícil la constatación de elementos internos, subjetivos o intencionales, la configuración objetiva fundada en un resultado es, positivamente, - la más deseable y constructiva" (64).

Hagamos finalmente otras dos citas, en este recorrido de textos con afán ejemplificador de la inquietud - que el tema suscitaba entre nuestra doctrina. Barrera de - Irimo indicando los obstáculos doctrinales que habrían de - superarse para adaptar el sistema represivo propio del Derecho penal cita, entre otros, la imputabilidad, la culpa y la tipificación concreta de los supuestos antijurídicos - que, en su opinión, "requerirían una elaboración singular - para los ilícitos tributarios y que son las que dan lugar - a una posición diversa que conduce al tratamiento separado del ilícito tributario como un orden represivo específico". (65). Gota Losada por su parte concibe el régimen sancionador de las infracciones tributarias como "un conjunto de medidas que fundamentalmente tienden a evitar la evasión ilegal, de forma que el criterio de eficacia debe privar sobre el de responsabilidad según el grado de dolo o culpa" (66).

En los textos citados aparecen ya reflejadas las - diferentes posturas de nuestros autores en relación con la culpabilidad en los ilícitos tributarios, especialmente referidas a las infracciones que puedan cometerse con ocasión de la aplicación de los tributos. Como veremos se discute - incluso el propio principio de culpabilidad, ya que como - afirma Rodríguez Dávila, mientras en el derecho penal euro-

peo es un axioma indiscutido el principio "nullum crimen -- sine culpa" (67), en la esfera tributaria no puede constatarse una postura uniforme por lo que a la doctrina se refiere. Ello nos obliga a ordenar las diversas opiniones que al respecto se han formulado.

En una primera aproximación se pueden citar algunas opiniones, a título de ejemplo, de autores prestigiosos sobre el tema. Así Hensel opina que uno de los grandes méritos del ordenamiento fiscal alemán es haber colocado en primer plano como elemento del delito tributario, el factor subjetivo del agente, aunque aclare que el principio no tiene valor absoluto (68). Blumenstein predica de los supuestos de fraude impositivo, un comportamiento intencional dirigido a inducir a error a los órganos administrativos o jurisdiccionales (69). Giuliani Fonrouge se opone a una generalización de la doctrina de la subjetividad, por "la dificultad para determinar el elemento subjetivo en el acto delictual financiero, lo que haría ilusorias muchas normas represivas, de modo que es preciso sancionar -como principio general- que basta la objetividad de la transgresión, para que exista infracción punible, sin excluir la necesidad de apreciar la conducta del sujeto en ciertos casos especiales" (70). En la doctrina italiana hay una postura generalizada a favor de la culpabilidad, sin que por ello no existan también posturas contrarias a la misma (71).

Centrándonos fundamentalmente en nuestra doctrina podríamos agrupar las diversas opiniones en tres grandes apartados: teoría objetiva plena, teoría objetiva relativa y teoría subjetiva. En el primero incluiríamos a quienes ne

gasen toda relevancia a los elementos subjetivos en los ilícitos tributarios. En el segundo podrían estar quiénes de-claren que dichos elementos no configuran los ilícitos, pero son tenidos en cuenta a otros efectos, por ejemplo en la aplicación de las sanciones. El tercero se integraría por los que atribuyen especial significado al comportamiento del autor. La clasificación es criticable desde el principio por no ser fácil separar los que defienden una postura ínte-gramente objetiva, al menos como resultado de todos sus razonamientos, y no como mera afirmación hecha en un momento de la misma. De otra parte, en el último grupo siempre podrán encontrarse algunas opiniones que, en base al ordena-miento jurídico, señalen supuestos concretos en que la valo-ración subjetiva de la conducta aparezca atenuada, o en se-gundo plano.

Generalizando el tema, y teniendo presente el valor relativo de toda clasificación, agrupamos las opiniones como opuestas, o favorables, a la toma en consideración de la culpabilidad como elemento constitutivo del ilícito tri-butario. Téngase en cuenta además que muchas de ellas se han formulado con anterioridad a la tipificación del delito fiscal en la Ley de Medidas Urgentes. Fundamentalmente por ello, dejamos para más adelante las opiniones que merece la culpabilidad en dicho ilícito penal tributario. Al hilo de los textos citados introduciremos nuestras consideraciones en torno al tema.

Amorós Rica sostiene una postura claramente favorable a lo que podría denominarse ilícitos tributarios obje-tivos. Afirma que la infracción tributaria sustantivamente es un ilícito que trata siempre de calificarse, bien por el resultado -perjuicio económico para el Estado- o bien por -

la simple inobservancia de unos preceptos legales (72). Refiriéndose al derecho positivo comenta que en el Anteproyecto de Ley General Tributaria se había huído de la voluntariedad, porque ésta es un elemento o circunstancia que no se tiene en cuenta en el ilícito tributario y, además, es perturbadora salvo que se trate de una manifestación platónica que no pretende después tener ninguna realidad o efectividad a la hora de aplicar el tributo (73). Con estas afirmaciones se viene a sostener que es suficiente para apreciar el ilícito tributario con el incumplimiento o la inobservancia de las disposiciones tributarias, o si se quiere, con el resultado de la defraudación. Podría encontrarse algún texto de este autor en que parece contradecir sus anteriores afirmaciones, llegando incluso a hablar en alguna ocasión de un propósito del agente de beneficiarse directamente de sus actos. Sin embargo, en seguida aclara que esta es la forma cualificada de admitir, sin perturbaciones, la voluntariedad en la conducta del infractor (74). En conclusión, entiende la voluntariedad de una forma objetiva presuponiendo que el ilícito tributario es consecuencia de una conducta voluntaria por parte del infractor, pero sin que se exija un proceso de investigación o indagación para comprobar su exactitud y su existencia (75). Importaba extendernos con este autor porque sus opiniones son aceptadas, entre nosotros, por otros que le han seguido (76).

Debemos preguntarnos, si existen razones que justifiquen opiniones como la que se acaba de exponer, sabiendo que la dificultad del tema que venimos comentando es manifiesta. Si bien es cierto que existe conciencia de la im-

portancia que tiene el principio de culpabilidad y la valoración adecuada de los elementos subjetivos concurrentes en el ilícito, al mismo tiempo pesa sobre la doctrina la realidad del tributo, en si mismo, y las funciones que tiene que cumplir dentro de una hacienda moderna, junto a la ya clásica de ser medio de obtención de ingresos para la satisfacción de las necesidades. Es la tantas veces citada "razón fiscal" que condiciona los razonamientos teóricos (77). Además, parece pesar sobre los autores un interrogante relativo al posible entorpecimiento que podría causar en la actuación administrativa la admisión de la culpabilidad, sin olvidar si la misma organización con que se cuenta está, o no, en condiciones de valorar adecuadamente la intencionalidad del sujeto que no cumple sus obligaciones tributarias.

Razón fiscal, dudas, paralización, falta de medios..... etc., son aspectos que están presentes en los autores que se han ocupado de la culpabilidad. Podemos citar alguno en concreto. Gota Losada declara en principio que "el Derecho tributario admite, sin duda alguna, la culpabilidad como elemento sustancial de la infracción". Consecuente con ello defiende, que es contrario a las modernas concepciones sancionadoras, proclamar la responsabilidad objetiva o sin culpa. Sin embargo, en función de la eficacia -- en la realización de la función pública, o para evitar complicaciones innecesarias concluye declarando que "en el fondo, el régimen sancionador de las infracciones tributarias debe operar en la mayor parte de los casos como si se aceptara el principio de la responsabilidad objetiva o sin culpa, admitiendo solo los supuestos excepcionales en que el interesado demuestra la inexistencia total de culpa" (78).

Reconoce el autor citado que tal doctrina es objeto hoy de una profunda crítica. En nuestra opinión tal crítica debe tener en cuenta varias consideraciones. Primero , no puede ser fruto de un mero discurso teórico; de un lado, tiene que enmarcarse en el ámbito de los grandes principios informadores del Derecho sancionador, pero al mismo tiempo= debe hacerse pensando en su aplicación. Segundo, esa aplicación viene condicionada por la materia en sí misma a que se refiere, en cuanto que no se trata de trasplantar de forma= automática los principios penales al Derecho tributario. En tercer lugar, se ha de ponderar la normativa vigente del sistema tributario, tanto en sus disposiciones generales como de cada tributo en particular, a fin de averiguar las posibilidades que en el mismo existen de superar la responsabilidad objetiva. Puede afirmarse entonces que la crítica - que se haga debe tratar de encontrar su apoyatura en las normas vigentes, y por lo tanto no pueden estar en oposición - con él. En otro caso, serán puntos de vista para una evaluación crítica del derecho positivo, de especial interés en aras de su reforma futura, pero de escaso valor a la hora - de su aplicación práctica en el momento presente.

Por estas razones, la conclusión última sobre la culpabilidad en los ilícitos tributarios tendrá que ser fruto de la exposición de nuestro derecho vigente para poder - apreciar, en conjunto, si en el mismo se acepta o no tal principio. Conviene poner de relieve ahora, sin embargo, la existencia de voces autorizadas que apoyan la afirmación de que la culpabilidad es elemento esencial de las infracciones tributarias, o si se quiere, que solamente puede apreciarse= la existencia de tales infracciones -al menos las que auténticamente merezcan tal denominación-, si concurre una voluntad decidida, encaminada, a infringir la norma cuando se es consciente de que la conducta exigible es otra distinta. -

Quiere decirse con ello, que solamente son aplicables las - sanciones legalmente previstas si la conducta del sujeto - puede ser calificada como culpable, por darse en ella, ínte-gramente, los requisitos legalmente previstos.

Para poder apreciar la culpabilidad en los ilícitos tributarios, en nuestra opinión, no es suficiente exami-nar el nexo psicológico que pueda unir al sujeto con el re-sultado producido, -es decir, en nuestro caso, la mayoría - de las veces, el incumplimiento del deber fundamental de pa-go ~~de~~ las cuotas tributarias-, aunque es verdad que la impu-tación psíquica al autor se nos presenta como un elemento - imprescindible. Tiene que haberse dado una actuación que, - produciendo ese resultado, haya sido realizada de forma vo-luntaria, con todo lo que supone esta palabra de actuación=querida, o si se prefiere, libremente asumida. De aquí la - importancia que tiene el conocer la aptitud psíquica del su-jeto que incumple la norma tributaria, así como el animus - que lo inspira. Reflejo de ello son las circunstancias con-currentes en dicho sujeto, que pueden contribuir a una ade-cuada valoración de cuál sea su auténtica intencionalidad.

Sin embargo, no podemos quedarnos aquí, sino que necesariamente la conducta de quién ocupe la posición de su-jeto pasivo en la relación jurídica-tributaria, debe ser - asimismo enjuiciada teniendo en cuenta cual era su déber, como consecuencia precisamente de dicha posición pasiva. En - efecto, partiendo de esa libertad volitiva concurrente en - el sujeto, se tiene que ponderar que venía obligado a un determinado comportamiento dentro del proceso de aplicación - de los tributos, en virtud de las normas legalmente aproba-

das. De aquí, que le fuese exigible que actuase de manera - que dichas normas alcanzasen su plenitud mediante su cumpli- miento, lo que se ve obstaculizado por la conducta infractora. ~~Quiere~~ decirse con ello, que existe un deber tributario, y que el mismo es exigible a quién se encuentra en la posición legalmente prevista con el supuesto de hecho configurado en la norma. A pesar de darse estas circunstancias, voluntariamente se abstiene dicho sujeto de seguir el comportamiento citado, y adopta voluntariamente otro distinto. De esta manera la norma queda infringida, lo que origina que no se obtenga del tributo correspondiente el resultado económico que se esperaba. Más aún, con esa forma de actuar se persigue un resultado, consistente en la obtención de un beneficio, o al menos en no ver disminuídos sus recursos económicos. Dicho resultado es conocido de antemano, o al menos admitido como posible en el desarrollo normal de la causa puesta por él en marcha.

Cuando en un sujeto pasivo, o en general en quién se relacione con la Hacienda Pública, se den los presupuestos indícados podrá afirmarse que su conducta es constitutiva de un ilícito tributario, siempre que encaje en un su--- puesto previamente tipificado por la norma. Dicha conductaserá atribuída al mismo, si en él no hay causas que excluyan la imputabilidad. Se afirmará entonces que dicha conducta - es culpable, pudiéndose aplicar las penas, entendidas en sentido amplio, con que el ordenamiento reacciona frente a suincumplimiento. El comportamiento indicado se califica como culpable precisamente porque supone una elección asumida - conscientemente, y está animada por la intención de no cumplir el mandato contenido en la norma tributaria, con olvido del bien jurídico protegido en la misma.

De las últimas consideraciones podríamos deducir que en teoría al menos la culpabilidad debe concurrir en los ilícitos tributarios, dejando a salvo el exámen del derecho positivo que efectuaremos posteriormente. Ello, sin embargo no significa que su apreciación sea sencilla, ni que en la práctica tenga pleno reconocimiento. Sin embargo, cabe señalar que como en todo juicio de valor, y la culpabilidad lo es efectivamente, es necesario ponderar de forma detenida y cuidadosa todos los factores concurrentes, sobre todo sí como ocurre en este caso, del mismo se pueda deducir un reproche hacia el comportamiento del sujeto.

Asímismo, no se nos puede olvidar, que la aceptación de que sólo serán sancionados quiénes previamente sean considerados culpables, es una demanda del principio de justicia tributaria, que no solo opera en el momento del establecimiento de los tributos y, en consecuencia, a la hora de distribución de las cargas públicas. Dicho principio tiene que tener también su manifestación en la fase de aplicación de la norma, o mejor dicho en el momento en que dicha norma no alcanza la finalidad para la que fué aprobada. Por ello pensamos, que el principio de justicia tributaria queda infringido si no se valoran adecuadamente las conductas de los que se relacionan con la Hacienda Pública, y si no se castiga a quién deba ser considerado como culpable, absteniéndose de hacerlo respecto de quién, habiendo incumplido la norma objetivamente, no entraba ~~en~~ en ello en el animus que presidió su comportamiento.

Las afirmaciones anteriores no se nos oculta que se presentan erizadas de dificultades y no exentas de riesgos, dentro del proceso de aplicación de los tributos, tanto por lo que se refiere a la Administración en sí misma, como por lo que puede suponer para el logro de los objetivos que con

dicho proceso se trata de alcanzar. De otra parte, no desconocemos las objeciones que pueden formularse desde la naturaleza de quiénes puedan ser sujetos activos de los ilícitos tributarios, tema del que nos ocuparemos más adelante. Pero pensamos que las ventajas que se han de derivar de una aplicación de la culpabilidad a los ilícitos tributarios, rectamente entendida, justifican un análisis detenido del derecho positivo, a fin de encontrar en su caso, en él, fundamentación suficiente para la misma.

Algunas de las consideraciones anteriores pueden ser, no obstante, objeto de crítica en base a argumentos extraídos de algunos de los autores que se han ocupado, en las últimas décadas, de la teoría general de la culpabilidad. Merece hacer alguna consideración, al respecto, a fin de evitar posibles equívocos. Coinciden además estas observaciones con apreciaciones sociológicas sobre el fenómeno mismo del fraude tributario.

Se dice así, primeramente, que el juicio de reproche personal que la culpabilidad lleva consigo demanda que el sujeto tenga conciencia de la antijuridicidad de su conducta, pero no, en cambio, tiene que ir acompañado necesariamente de un sentimiento de culpabilidad en el mismo sujeto. Sin embargo, se sostiene por algunos autores que sin dicho sentimiento no hay culpabilidad, ya que mal se puede realizar un juicio de reproche sin que se dé en el sujeto una reacción psicológica de tal índole respecto de su propia acción. Se señala, incluso, que es posible realizar un delito sin sentimiento alguno de culpabilidad, entre otros motivos, porque dicha acción se considera normal en el medio social. Justificación ésta perfectamente aplicable a

los ilícitos tributarios, así como la afirmación que se toma de punto de partida, ya que en la realidad dichos ilícitos suponen un juicio de reproche, que viene a integrarse en la culpabilidad, y que no lleva consigo, en la mayoría de los casos, un sentimiento opuesto en el sujeto hacia dicha conducta. Entendemos que la ausencia de sentimiento -esté o no justificada en una falta de valoración social del mismo o, incluso, de su consideración como normal-, no se opone a que dicha conducta sea calificada como culpable. Ello es así porque en el derecho positivo no se exige para la valoración de la culpabilidad que exista dicho sentimiento de reproche, siendo suficiente que el sujeto tuviese conocimiento de que su comportamiento se oponía a la norma, en nuestro caso, jurídica tributaria (79).

Hay otra corriente doctrinal sobre la culpabilidad que no debe, a nuestro juicio, ser aplicada a los ilícitos tributarios. Nos referimos a la construcción de Muñoz Conde que elabora la teoría de la culpabilidad sobre la base de la aceptación por el individuo de las normas penales. Conforme a dicho autor, la culpabilidad únicamente se da cuando existe una relación entre la norma penal y el infractor, en virtud de la cual ésta es interiorizada, motivando al sujeto (80). Podría, aplicando esta teoría a los ilícitos tributarios, pensarse por algunos que solo hay culpabilidad en relación con dichos ilícitos cuando las normas jurídicas tributarias -y por lo tanto las que tipifican las conductas contrarias a ellas, así como las penas o sanciones aplicables-, han sido previamente asumidas o aceptadas por sus destinatarios últimos. En nuestra opinión, entender que no puede hablarse de culpabilidad con ocasión de las violaciones del orden jurídico fiscal, si no hay una aceptación previa de las mismas por los sujetos, motivadas por di

chas normas, nos parece totalmente rechazable, por varios motivos. Primero porque el mismo derecho vigente no admite dicha posibilidad. Pero además, porque siendo difícil de valoración esa reacción psicológica previa, se abriría una gran brecha que sería causa de abusos en cuanto que toda conducta podría ser calificada de no culpable. Asimismo, esta teoría puede ser considerada como contraria a la propia razón de ser^{del} ordenamiento jurídico y de los valores por él protegidos, sin que por ello se aumenten las garantías jurídicas de los ciudadanos.

Evitados equívocos como los expuestos, que supondrían un rechazo de la consideración de culpables a conductas que violan las normas jurídicas reguladoras de los tributos, y expuestos más arriba los requisitos que deben concurrir para poder formular adecuadamente el juicio de reproche hacia las mismas, conviene tener presente algunas opiniones de nuestra doctrina que adoptan una actitud favorable hacia la aceptación del principio de culpabilidad.

Entre los autores penalistas cabe citar a Landrove, Rodríguez Mourullo y Bajo Fernández, que han dedicado su atención a temas tributarios. Así el primero se muestra partidario de respetar "el principio de culpabilidad, de matiz estrictamente penal y en franca pugna con el de responsabilidad objetiva que muchas veces informa al Derecho tributario". Con ello, y un adecuado proceso de tipificación, se produciría una aproximación entre la infracción tributaria y la penal (81). El profesor Rodríguez Mourullo toma en consideración, entre los posibles criterios a utilizar para criminalizar las infracciones tributarias, el elemento sub-

jetivo que inspira el comportamiento del contribuyente, distinguiendo entre actuaciones dolosas e infracción negligente de deberes tributarios (82). Esta postura supone una aceptación del nexo que debe unir a dicho sujeto con el resultado antijurídico producido, incluso en los ilícitos administrativos. Dicho autor al estudiar el nuevo delito fiscal examina detenidamente la culpabilidad (83). Igualmente Bajo Fernández expone los elementos que deben concurrir en el ilícito penal tributario, y concretamente la culpabilidad para venir a mostrarse partidario de su presencia, sin que por ello se adhiera plenamente a la forma en que fué regulado en 1.977 (84).

Entre los profesores de Derecho financiero, Sainz de Bujanda ocupa un lugar destacado en el estudio de las infracciones tributarias. Ya desde hace años no duda en afirmar que "en el supuesto de infracciones leves de deberes formales, la culpabilidad es mínima, casi nula, pero no enteramente inexistente". Precizando que la gran mayoría de las infracciones tributarias consisten, incuestionablemente, en acciones u omisiones voluntarias (85). De forma general, defiende que los principios del Derecho penal fundamental, y entre ellos el de culpabilidad, deben informar de modo efectivo el Derecho tributario represivo, y en especial en todos los supuestos en los que la función jurisdiccional debe seguir atribuida a la autoridad administrativa. Concretamente afirma que "el principio de culpabilidad habrá de ser especialmente acogido -porque es uno de los más descuidados o postergados en la actualidad- en el ámbito tributario" (86). Recientemente ha vuelto a afirmar el citado profesor que -- "hoy no cabe duda de que en nuestro ordenamiento positivo - la culpabilidad es un elemento constitutivo de las infraccio

nes tributarias al haberlas definido la Ley General Tributaria como acciones u omisiones voluntarias" (87).

Entre los tributaristas, de distinto signo y procedencia, podemos traer aquí a colación a algunos que se muestran partidarios de reconocer que en los ilícitos tributarios ha de darse una conducta culpable para decir que -- aquéllos se han producido. Pérez Royo lleva a cabo un análisis del derecho positivo con tal finalidad. García-Torrallba entiende que "existirá infracción cuando exista voluntad consciente y libre de conseguir un resultado, cuando ese resultado sea antijurídico y esté tipificado, y cuando el agente tenga conocimiento de la antijuridicidad y tipicidad de su conducta"(88). Olivares Zarzosa en tema tan opuesto -- aparentemente a la culpabilidad, como son las infracciones contables, afirma que "exigen, si se corresponden con las categorías de omisión o defraudación, la concurrencia de un elemento intencional" (89). Con referencia al delito fiscal Casado Herrero no duda en declarar que aunque pueda reputarse de delictiva la conducta del contribuyente, ha de ser esta intencional y deliberadamente dirigida a la defraudación (90). Finalmente, citemos a Pérez de Ayala y E. González. -- Estos autores, aunque sin profundizar en su análisis, opinan que, dentro de las teorías penalistas, la teoría normativa de la culpabilidad es la que "parece aceptable dentro del ámbito del ilícito tributario, sin que ello implique desconocer la evolución del mismo en este punto, tendente a atribuir una mayor importancia al elemento intencional"(91).

Se deduce de estos últimos comentarios que, con variedad terminológica y con mayor o menor amplitud, según=

el tema objeto de examen, los autores que estudian el fenómeno tributario defienden claramente la aplicación del principio de culpabilidad, o al menos unos valoran los elementos subjetivos concurrentes en los ilícitos tributarios, y otros son conscientes de su importancia.

Podríamos dar aquí por concluídas nuestras consideraciones teóricas, de carácter general, sobre la culpabilidad en los ilícitos tributarios. El paso siguiente será - enfocar el tema a la luz de nuestro derecho positivo, a fin de tratar de conocer si del mismo puede deducirse que el requisito de la culpabilidad aparece también como elemento - esencial, o constitutivo, de los ilícitos mencionados.

NOTAS AL CAPITULO V

NOTAS:

- (1) C.Albiñana, Infracciones y sanciones tributarias, Rev.- de Derecho financiero y Hacienda Pública, num.54, junio 1.964, pág.491.
- (2) "Dicho artículo (77) significa una desviación en la - constante evolutiva de nuestra legislación, ya que ha- introducido notas o características como la voluntarie- dad, antijuridicidad y tipicidad que son propias del - Derecho penal...". N.Amorós, Ley...op.cit.pág.833.
- (3) Nos dicen concretamente que "algunos de los caracteres esenciales del ilícito penal pueden faltar en el ilíci- to tributario, luego no son esenciales a éste; o, segun- do, que otros, pese a subsistir en el ilícito tributa- rio, experimentan tales limitaciones que adquieren un significado distinto" José Luis Pérez de Ayala y Euse- bio González, Curso de Derecho Tributario, Edersa, Ma- drid 1975, pág. 372.
- (4) F.Benzo Mestre, Esbozo de bases para una Ley pena fis- cal española, X Semana de Estudios de Derecho financie- ro, pág. 575.
- (5) Recoge J.M.Maureta las definiciones que del delito tri- butario nos dan Carano Donvito, Manzini, De Matteis, - Carnavalo y Galliano. "Aportación al estudio del deli- to tributario", X Semana de estudios de Derecho finan- ciero, pág. 607-8.
- (6) Citemos a Gonzalo Rodríguez Mourullo, El nuevo delito fiscal, Civitas Rev.Española de Derecho financiero, -- núm. 15-16, pág.703 y ss.; También puede verse El deli- to fiscal, J.L.Argilés y Garcés de Marcilla, Crónica - Tributaria núm. 25, pág. 9 ; y J. del Pozo y F.Arnau Anotaciones sobre el delito fiscal, en el libro Medi- das Urgentes de Reforma Fiscal, Insituto de Estudios - Fiscales pág. 379.
- (7) Puede citarse entre otros los siguientes trabajos: J.L. Gómez-Dégano, El delito fiscal, pág. 257, y F.Pérez Ro- yo, La represión del fraude tributario y el nuevo deli- to fiscal, pág. 311. Ambos en el libro Medidas Urgan- tes de Reforma Fiscal.

- (8) Manuel Maria de Uriarte y Zulueta, Infracciones y - sanciones tributarias. VI Curso de ampliación de es tudios y perfeccionamiento de funcionarios, Madrid, 1968.
- (9) N.Amorós afirma que "la infracción se configura como un resultado o efecto de un hacer o un dejar de hacer del infractor con independencia de que haya p no querido hacerlo así" Ley...op.cit.pág.914.
- (10) G.Rodríguez Mourullo, El nuevo...op.cit.pág.709. Es te mismo autor con anterioridad había propuesto que "el delito de fraude fiscal deberá ser tipificado - como delito de daño y no de peligro. Para su consu- mación -añadía- habrá de exigirse la efectiva produc- ción de un daño económico al Fisco" Presente y futu- ro del delito fiscal, Ed.Civitas, Madrid 1974, pág.67.
- (11) Para ello nos remitimos a lo expuesto en el trabajo realizado con F.Arnau, Anotaciones...op.cit.pág.386 y ss.Vid.también C.Martínez Pérez, El delito fiscal, Ed.Montecorvo, Madrid 1982, pág.215 y ss., en espe- cial la comisión por omisión pág. 270; y José Luis= Argilés, Los tributos periódicos y no periódicos en el delito fiscal, Crónica Tributaria, nº 38/1981, - pág.37.
- (12) F.Benzo Mestre, incluye en sus Bases para una Ley - penal...op.cit.pág.576, la base quinta con la si--- guiente redacción: "El delito fiscal será punible - en los siguientes grados: consumación, tentativa, - frustación, conspiración, proposición y provocación para delinquir.El concepto de cada una de estas fi- guras será el establecido por el Código Penal ordi- nario". Para Martínez Pérez, El delito..op.cit.pág. 351-2, "no hay obstáculo que impida la apreciación= de la tentativa y la frustación". Sin embargo añade "con todo, conviene tener presente que la estimación de tentativa o frustación requiere la culpabilidad= exigida para el delito consumado, o sea, que debe - constar que el agente se proponía dolosamente de--- fraudar a la Hacienda Pública en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas, por lo que, en lo que concierne a las formas imperfectas de ejecu- ción, hay que reconocer que la prueba del dolo ca-- racterístico del delito fiscal será ciertamente di- fícil".

- (13) Alfonso Gota Losada, Tratado del Impuesto sobre la Renta, Tomo V, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 464. El Proyecto de Ley Sancionadora de las infracciones tributarias -con terminología igual a la del art. 77 de la Ley General Tributaria-, mantiene en la definición de su art. 1º que "son infracciones tributarias las acciones y omisiones...". La razón= como se señala en la Memoria del Proyecto es que "el primer elemento de toda infracción tributaria es el relativo a la existencia de su soporte material, es decir, el comportamiento, que puede ser positivo - (acción) o negativo (omisión) pero en todo caso ha= de tratarse de un comportamiento voluntario". En línea con lo señalado en el texto, la Memoria - apunta una peculiaridad del derecho sancionador -- tributario, consistente en que "las normales infrac ciones tributarias se materializan en el incumpli-- miento de un deber impuesto por la norma que no per mite considerar la existencia de grados anteriores= a la consumación (tentativa y frustración)".
- (14) F. Pérez Royo, Infracciones y sanciones tributarias. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1972, pág. 53.
- (15) M. Uriarte, Infracciones... op. cit. pág. 7.
- (16) F. Pérez Royo, Infracciones... op. cit. pág. 74.
- (17) Las ideas expuestas en el texto se ven confirmadas= en el Proyecto de Ley Sancionadora de las infrac ciones tributarias ya que el concepto que nos da de - las mismas "es, según su preámbulo, básicamente el establecido en el art. 77 de la Ley General Tribu^{ta} ria que recoge los tradicionales elementos de acción, tipicidad, antijuridicidad e imputabilidad, incorpo^{ra}rándose ahora el de la punibilidad que no recoge ex presamente aquella definición legal". El art. 1º nos dice en su apartado 1 que "son infrac ciones tributarias las acciones y omisiones volunta^{ri}as y antijurídicas tipificadas y sancionadas en - las leyes o normas de naturaleza fiscal". Se observa que la definición recoge la propuesta de supresión formulada en el texto en relación con la tipificación de infracciones "en los reglamentos -- de cada tributo". Sin embargo, se ha introducido la referencia a normas de naturaleza fiscal como solu^{ci}ón alternativa a las leyes, que hace dudar del al cance de la reforma. En todo caso la tipicidad es -

trasunto del principio de legalidad y la mejor garantía de los derechos del ciudadano, según declaración de la Memoria del proyecto.

En cuanto a la tipificación que el Proyecto hace de las infracciones se justifica en su preámbulo diciendo que ha de ser más acorde con la realidad social y económica, por lo que es necesario una tipificación más detallada de las conductas antijurídicas.- De aquí que establezca cuatro categorías de infracciones: simples, de omisión, de ocultación y de defraudación.

- (18) Antonio Quintano Ripollés, Naturaleza y calificación de la infracción tributaria, X Semana de Estudios de Derecho financiero, pág. 531-2.
- (19) N.Amoros, Ley...op.cit.pág.840. Añade también que - "esta tipificación, tanto en la L.G.T. como en las leyes y reglamentos de cada tributo, no responde a los requisitos técnicos de la tipicidad legal, y aunque en ellos se advierte la tendencia de tipificar, resulta tan impreciso que hace muy difícil o casi imposible que pueda anotarse la existencia real de esta nota" (pág.921).
- (20) A.Barrera de Irimo, Responsabilidad de las empresas colectivas y de sus órganos por razón de los ilícitos tributarios, Memoria Asociación Española de Derecho Financiero, 1967, Tomo II, pág.221.
- (21) C.Albiñana, Infracciones...op.cit.pág.491. En otro lugar añade: "La remisión que la Ley General Tributaria (art.78-f) hace a los "Reglamentos Generales de cada Impuesto" para establecer o definir infracciones tributarias simples plantea el controvertido problema de si las infracciones administrativas, con sus correlativas sanciones, es materia propia de la potestad reglamentaria o si, por el contrario, también a ellas alcanza el principio de legalidad. Aunque las sanciones tributarias forman parte de las llamadas "sanciones administrativas de autoprotección", es indudable que solo la Ley puede legitimar la potestad sancionadora de la Administración de la Hacienda Pública según la legalidad en vigor, que hoy se ve reforzada por la Constitución vigente. Se podría aducir, no obstante, si para las infracciones simples y las correspondientes sanciones existe

una delegación legislativa permanente en favor del - Ejecutivo -ya que no puede operar en esta materia - una "deslegalización-, lo cual tampoco puede afir-- marse en la actualidad si atendemos al regimen esta blecido por el artículo 82 de la Constitución espa ñola para las delegaciones legislativas.

No obstante todo lo expuesto y razonado, debería ad mitirse que el incumplimiento de cualquier obliga-- ción establecida por Ley constituye en si mismo, es to es, sin precepto expreso, una infracción que la potestad reglamentaria podría diseñar o delimitar= -por redacción inversa a la obligación establecida= por ley- señalando la correlativa sanción, siempre= que esta última se ajustara al marco o a los lími-- tes asimismo establecidos por Ley. De este modo, -- además, en el ordenamiento jurídico tributario no - existirían leyes imperfectas en el nivel de las in- fracciones simples y de sus correspondientes sancio nes" (C.Albiñana, Derecho financiero y tributario,- E.I.F.T., Madrid, 1979, pág. 689-690).

- (22) Dicen J.L.Pérez de Ayala y E.González que "el bien= jurídico permanentemente lesionado en la comisión.- de todo ilícito tributario es la propia existencia= del Estado". Curso..op.cit.pág.373.
- (23) F.Sainz de Bujanda, Notas de Derecho financiero, Fa cultad de Derecho, Madrid 1967-72, Tomo I, vol.3º,- pág.1148.
- (24) Daniel Casado Herrero, El delito fiscal.Breve análi sis jurídico penal. Hacienda Pública Española núm.- 54, pág. 189.
- (25) G.Rodríguez Mourullo, El nuevo delito fiscal..op.-- cit. pág.721. Dice también este autor que "esta es- pecial mención de la antijuridicidad en ciertas figu ras delictivas suele obedecer a que la realización del hecho descrito es normalmente lícita y solo ex ceptionalmente ilícita, mientras que en los casos,- -la gran mayoría de delitos- en los que falta esa - alusión expresa a la antijuridicidad la ejecución - del hecho es normalmente ilícita y solo excepcional mente está justificada. El art.319 del Código Penal ofrece un claro ejemplo de ambos supuestos".
- (26) N.Amoros, Ley...op.cit.pág.839.

- (27) Luis Illanes, Un sistema... op.cit.pág.442.El Proyecto de Ley Sancionadora de las infracciones tributarias confirma las críticas que formulamos a quienes niegan significado a la antijuridicidad. Su art. - 1º.1 se refiere a "las acciones y omisiones voluntarias y antijuridicas", y en la Memoria se escribe:- "Otro de los elementos incluidos en la definición - de infracción tributaria es la antijuridicidad en - cuanto que dichas infracciones son conductas que le - sionan un bien jurídico o contradicen una norma y - en tal sentido han de calificarse de ilícitas. No - plantea, pues, ningún problema la existencia de es- - te elemento, que en tiempos fué negado por algunos= autores".
- (28) F.Sainz de Bujanda, Sistema de Derecho financiero, - Facultad de Derecho, Madrid 1977, pág. 229 y ss.Ana - liza el objeto y naturaleza de la Etica financiera, la moralidad objetiva del orden financiero y la mo - ralidad subjetiva de la autoridad y de los particu - lares en el área de la vida financiera.
- (29) Según Daniel Casado "por lo que se refiere a la obe - diencia debida, previsiblemente invocable por los - autores materiales del delito fiscal, en los casos= en que estos hayan sido inducidos (u ordenados) por sus propios superiores jerárquicos en el orden em - presarial, debe tenerse muy en cuenta que para la - legitimación de aquella circunstancia, es preciso - que la orden del superior jerárquico sea perfecta e incuestionablemente legitima, dado que en caso con - trario y si el subordinado, conociendo el carácter= ilegítimo de la orden, la obedece será responsable= criminalmente del hecho realizado. No cabe duda pues que en el supuesto de delito fiscal y para que,even - tualmente, pueda ser apreciada la buena fe del eje - cutor, deberá atenderse entre otros matices, a su - grado de subordinación, a su cultura, al mismo con - tenido de la orden, o a la situación en que la mis - ma fué dada "El delito fiscal..op.cit.pág.190.
- (30) A.Fernández Cuevas, El delito fiscal, XX Semana de= E.D.F.,pág.53, admitía ya en 1973 la aplicación de la circunstancia de obediencia debida y alguna otra análoga como causas de justificación del delito.
- (31) "Las causas de exclusión de la antijuridicidad o -- causas de justificación (legítima defensa, estado - de necesidad, obediencia debida, cumplimiento de un deber, oficio o cargo y consentimiento del ofendido)

tienen una escasísima aplicación en el campo de las infracciones tributarias; sin embargo, no hay que descartar que en algún caso pudiera darse alguna de ellas en cuya hipótesis habría de aplicarse la doctrina penal porque la L.G.T. no las regula", Tratado...op.cit.pág.469. C.Martínez Pérez escribe: "por lo que a las posibles causas de justificación hay que decir que la naturaleza del delito fiscal no se acompasa muy bien con el catálogo de circunstancias que se recogen en nuestro Código penal. Ello no implica, sin embargo, que en principio deba ser descartado el juego de todas ellas". Admite la posibilidad de que pueda aplicarse el estado de necesidad en determinados casos de defraudaciones fiscales, si bien pone de manifiesto los posibles obstáculos para la apreciación de la eximente.(Vid.El delito...op.cit.pág.305).

- (32) F.Pérez Royo afirma que "los preceptos del Código Penal deben ser utilizados para integrar los de la Ley General Tributaria, especialmente cuando se trate de supuestos de analogía "in bonam partem". Infracciones...op.cit.pág.79.
- (33) C.Albiñana, Infracciones y sanciones tributarias, Revista Derecho financiero y Hacienda Pública, núm.54; pág.491.
- (34) C.Albiñana, La evasión legal impositiva: concepto y problemas, Memoria Asociación Española de Derecho financiero, 1970, pág.370. Precisa este autor que "la llamada evasión legal vive y prolifera a costa de las abstracciones formales, de las imprecisiones, de las lagunas o de las contradicciones de la Ley impositiva".
- (35) C.Albiñana, Infracciones...op.cit.pág.491.
- (36) A.Gota Losada, Tratado...op.cit.pág.488. La Memoria del Proyecto de Ley Sancionadora de las infracciones tributarias destaca lo expuesto en el texto, si bien desde un enfoque distinto. Nos dice que: "Si el régimen sancionador debe cumplir una doble función represiva y disuasoria, es evidente la trascendencia que adquiere este elemento constitutivo de la infracción, pese a lo cual no se contenía de forma expresa en el concepto que de las infracciones tributarias hacía el artículo 77 de la Ley General Tributaria. El Proyecto de Ley ha llenado este vacío, llevándolo expresamente a dicho concepto". El art.1º define las infracciones tributarias diciendo que son "las acciones y omisiones...sancionadas en

las leyes o normas de naturaleza fiscal".

- (37) Anton Oneca, Derecho penal, T.I. Madrid, 1949,pág.-478.
- (38) J.J.Ferreiro Lapatza, Curso de Derecho financiero - español, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid - 1980, pág.566.
- (39) José Serna Masia, Los criterios para la graduación= de las sanciones tributarias, Estudios de Derecho - Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág.1067.
- (40) Su art. 25.3 dispone que:"La Administración civil - no podrá imponer sanciones que, directa o subsidia- riamente, impliquen privación de libertad".
- (41) J.Solchaga Loitegui, Informe sobre el régimen de in fracciones y sanciones tributarias, Texto fotocopiado, Zaragoza, 1975, pág. 29.
- (42) A.Agulló Agüero, La Renta de Aduanas, op.cit.pág.80
- (43) Señala Pérez Royo que "la finalidad de las sancio-- nes tributarias es, en el sistema de la Ley General Tributaria, claramente represiva. Los argumentos - que abonan esta afirmación, aparte del razonamiento ofrecido por el art.86 -en la medida en que contra- pone las sanciones en sentido estricto a las medidas de carácter indemnizatorio- se basan fundamentalmen te, en el montante de las sanciones mismas -que des de luego, excluye el que se pueda atribuir a dichas sanciones una finalidad de indemnización-, así como en los criterios que presiden su graduación y su - aplicación en cada caso". Infracciones...op.cit. - pág.26.
- (44) Nos remitimos por su especial interés sobre el tema al trabajo de F.Sainz de Bujanda, En torno al con-- cepto y contenido del Derecho penal tributario, Anua rio de Derecho Penal, 1.968, pág.89 y ss.
- (45) F.Sainz de Bujanda, Notas...op.cit. pág. 1.153.

- (46) A juicio de D. Casado Herrero son condiciones objetivas de punibilidad que hayan adquirido firmeza - las actuaciones administrativas y, en todo caso, Resolución del T.E.A.C., así como la necesaria denuncia por parte del Delegado de Hacienda, Alcalde o - Presidente de la Diputación y la oportuna querrela - a cargo del Ministerio público. El delito...op.cit. - pág.195. El Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal introduce un cambio sustancial en este punto ya que el delito fiscal pasa a ser perseguible de oficio. Su art. 370 dispone que: "Cuando la autoridad - judicial tuviere conocimiento, ya sea de oficio o - en virtud de denuncia o querrela, de un hecho que - pudiere revestir los caracteres de delito fiscal, - antes de proceder por el mismo reclamará a la Administración tributaria los antecedentes necesarios, - si ésta no los hubiere ya remitido".
- (47) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho penal español, Madrid, 1981, pág.416.
- (48) Magin Pont Mestres, El problema de la resistencia - fiscal, Barcelona, 1972, Ed. Bosch.
- (49) César Albiñana afirma que "será discutible si las - infracciones tributarias están o no en la conciencia de todos a diferencia de lo que sucede con los - ilícitos penales".Presentación núm.25 de Crónica - Tributaria.
- (50) G.Rodríguez Mourullo, Presente y futuro del delito - fiscal, Ed. Civitas, Madrid 1974, pág.32.- F.Alvira Martín y J.García López llegan a una conclusión más pesimista después de investigar los estados de opinión de los españoles ante la reforma fiscal. Sostienen ambos autores que "la moral fiscal del público apenas ha cambiado en los últimos cinco años a - pesar de la reforma política y el cambio en el sistema tributario" (Vid.Los españoles después de la - reforma fiscal, Hacienda Pública Española, nº 78, - 1981, pág.258).
- (51) N.Amoros, Ley General Tributaria, Ed.Derecho Financiero, Madrid, 1967, pág.841.

- (52) Puede verse sobre el tema, Notas de Derecho financiero, Seminario de D.Financiero, Sainz de Bujanda, Facultad de Derecho, Madrid 1967, pág. 1140.
- (53) F.Pérez Royo, Infracciones y sanciones tributarias, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pág.80.
- (54) M.Pont Mestres, El problema ...op.cit.pág. 272.
- (55) Adolfo de Miguel Garcilopez, Relativismo penal, Discurso de ingreso en la Academia de Jurisprudencia, - Madrid, 1978, pág.60.
- (56) J.López Berenguer, La infracción tributaria, Concepto, naturaleza, clases y consecuencias, IX Semana de estudios de Derecho financiero, Madrid 1961, pág. 211.
- (57) Entiende la defraudación tributaria como un tipo específico de infracción tributaria.
- (58) F.Sainz de Bujanda, Nota sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, IX Semana de estudios de Derecho financiero, pág. 218 y 221.
- (59) A.Quintano Ripollés, Naturaleza y calificación de la infracción tributaria, X Semana de E.D.F., Madrid 1962, pág.531.
- (60) M.Cobos del Rosal, Derecho penal y Derecho tributario, Separata Revista del Foro Canario, Las Palmas - 1963, pág.13.
- (61) C.Albiñana, Infracciones y sanciones tributarias, Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública, núm. 54, pág.491-2, 497-8 y 501. Así al comentar la autonomía de las sanciones aplicables a las infracciones simples, con independencia de las que procedan por infracciones de omisión o de defraudación, explica la posible concurrencia de aquella infracción con éstas "porque el propio grado de culpabilidad de quién comete una infracción simple aconseja una corrección leve". Al referirse a la falta de declaración tributaria alude a "dos hipótesis que atenuan la gravedad de la conducta omisiva". Finalmente entiende las circunstancias enumeradas en el art. 80 de la Ley General Tributaria como circunstancias fundamentalmente personales "indicativas de la mayor culpabilidad o temibilidad del sujeto pasivo".

- (62) C.Albiñana, La evasión legal impositiva: concepto y -- problemas, M.A.E.D.F.,1970, pág.373.
- (63) C.Albiñana, Derecho financiero y tributario. I.E.F., Madrid 1979, pág.685.
- (64) N.Amorós Rica, Ley General Tributaria, Ed. Derecho financiero, Madrid 1967, pág.885.
- (65) A.Barrera de Irimo, La responsabilidad de las personas jurídicas y de sus órganos por los ilícitos tributarios de aquéllas, M.A.E.D.F. 1967, tomo II, pág. 221.
- (66) A.Gota Losada, Tratado del impuesto sobre la renta, -- Tomo V, Ed.Derecho Financiero, Madrid 1973, pág.588.
- (67) J.M. Rodríguez Devesa, Derecho penal español, Madrid -- 1981 . pág 412 .
- (68) Citado por Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Tomo II, Buenos Aires, 1970, pág.647. Añade sin embargo este autor que "el propio Hensel se cuida de aclarar que el principio no tiene valor absoluto, pues está limitado= por disposiciones legales en materia aduanera y de impuestos al consumo, que sancionan una verdadera responsabilidad sin culpa, y más adelante, cuando después -- de haberse ocupado de los delitos principales (fraude fiscal, hacer peligrar el impuesto; ocultación de im-- puesto), pasa a considerar los delitos de orden, como llama a las infracciones de tipo administrativo, no -- puede menos de reconocer que^a su respecto solo importa= la contravención objetiva".
- (69) Citado en F.Sainz de Bujanda, Notas de Derecho financiero, op.cit.pág.1163.
- (70) G.Fonrouge, Derecho...op.cit. pág.647-8.
- (71) Renunciamos a su exposición detallada remitiendonos en tre otros autores a las opiniones de A.Dus, G.Penso, -- Sechi o Malinverni.
- (72) N.Amorós Rica, Ley....op.cit.pág.916.
- (73) N.Amorós Rica, Ley....op.cit. pág.834.
- (74) N.Amorós Rica, Ley...op.cit.pág.799, texto y nota número dos.
- (75) N.Amorós, Ley...op.cit.pág.841.

- (76) A.Fernández Cuevas, Notas sobre el carácter objetivo o subjetivo de la infracción tributaria, Crónica Tributaria, núm.14,pág.170. También J.L.Pérez de Ayala= y E.González parecen aceptar la tesis de que la volun= tariedad es perturbadora cuando afirman "piénsese en los trastornos que originaria al particular una in= vestigación dirigida a determinar, en cada caso, el= grado de culpabilidad". Curso de Derecho tributario, Edersa, Madrid,1975, pág.375.
- (77) "En opinión de A.Dus,la razón fiscal constituye la - razón objetiva de la mayor parte de las institucio= nes del derecho penal tributario".Cita así el escaso relieve de la personalidad de la sanción A.Agulló -- Agüero, La Renta de Aduanas: configuración técnico - jurídica y aspectos penales, I.E.F. pág.75-76.
- (78) A.Gota Losada, Tratado...op.cit.pág.474-5.
- (79) Para un exámen general del alcance y significado que la doctrina penalista da a la existencia del senti= miento,o vivencia, de la culpabilidad, nos remitimos a la monografía de J.Córdoba Roda, Culpabilidad y pe= na, Ed.Bosch, Barcelona 1977, pág.25 y ss.
- (80) Citado por J.Córdoba Roda,Culpabilidad..op.cit.pág.30.
- (81) Gerardo Landrove, Las infracciones tributarias ante= el Derecho penal español, Anuario de Derecho penal,- 1971, pág.102.
- (82) G.Rodríguez Mourullo, Presente y futuro del delito - fiscal, Civitas, Madrid 1974, pág.61.
- (83) G.Rodríguez Mourullo, El nuevo delito fiscal, Civi= tas, R.E.D.F. núm.15-16, pág.722 y ss.
- (84) M.Bajo Fernández, Derecho penal económico, Civitas, - 1978, pág.567 y ss.También se ocupa de la culpabili= dad Carlos Martínez Pérez, El delito..op.cit.pág.310- 338 y 402-404.
- (85) Sostiene este profesor que "la gran mayoría de las in= fracciones tributarias,es decir,todas aquellas que - provocan un incumplimiento del deber fundamental de - pago de cuotas tributarias, producido por omisiones,= ocultaciones o defraudaciones -es decir,por no dar a conocer al Fisco,en toda su plenitud, los hechos impo= nibles- consisten,incuestionablemente, en acciones u= omisiones voluntarias.(Vid.intervención en el coloquio de la IX Semana de E.D.F.pág.378).

- (86) F.Sainz de Bujanda, En torno al concepto y contenido - del Derecho penal tributario, Anuario de Derecho penal, 1968, pág. 88 y 109.
- (87) F.Sainz de Bujanda, Lecciones de Derecho Financiero, - Facultad de Derecho, Madrid 1979, pág.367.
- (88) E.García-Torralba Pérez, El elemento intelectual de la infracción tributaria, Crónica Tributaria, núm.25, pág.- 45.
- (89) J.I.Olivares Zarzosa, Las infracciones contables en la Ley General Tributaria, Estudios de Derecho Tributario, I.E.F., Madrid 1979, pág.1060.
- (90) D.Casado Herrero, El delito fiscal: breve análisis jurídico penal, H.P.E. núm.54, pág.193.
- (91) J.L.Pérez de Ayala y E.González, Curso de Derecho Tributario, Edersa, Madrid 1975, pág. 375.

C A P I T U L O S E X T O

CULPABILIDAD E ILICITO TRIBUTARIO EN EL

DERECHO POSITIVO Y EN LA JURISPRUDENCIA

1. La culpabilidad en el derecho positivo.
 2. Jurisprudencia relativa a la culpabilidad en los ilícitos tributarios.
- Apéndice.

1.- La culpabilidad en el derecho positivo.

El estudio de la culpabilidad no es suficiente -- efectuarlo desde un plano teórico, sino que es preciso proceder a contrastar las mencionadas opiniones en el derecho positivo, a fin de conocer que significado se atribuye a la culpabilidad en el ordenamiento jurídico de que se trate. -- Esta comparación tiene un doble significado, ya que de una parte servirá para ponderar la validez de los razonamientos doctrinales, y al mismo tiempo, será punto de referencia para elaborar un juicio crítico del grado de perfeccionamiento alcanzado por el derecho, a la luz de la elaboración -- científica.

El trabajo a desarrollar consistirá en analizar -- las normas vigentes tratando de llegar a una conclusión, de validez general, acerca de si según la manera en que aparecen tipificados los ilícitos tributarios, existe una relación entre la acción o la omisión y el agente, o si por el contrario ante un determinado resultado de violación de la norma tributaria, se puede concluir, en base a la misma, que se ha cometido un ilícito cualquiera que sea la voluntariedad, el propósito o la intención del agente. A fin de cuentas la cuestión a analizar es si se toma, o no, en consideración por la norma a la culpabilidad como elemento constitutivo del ilícito tributario, en cuanto que su presencia -- sea necesaria para la existencia de éste.

Recordemos a modo de introducción como un sector -- doctrinal cualificado vino a concluir en las I Jornadas Lu-

so-hispano-americanas de estudios financieros y fiscales que "analizando con especial atención y detenimiento el elemento de la culpabilidad, se juzga que éste constituye, en -- cualquier caso, una nota definidora de la infracción a la -- que se asocia una sanción punitiva". Se añadía también que "no es aconsejable la formulación de presunciones legales -- de culpabilidad de carácter genérico. No obstante, se estima posible, e incluso necesario, que se formulen presunciones legales de carácter excepcional, en relación con determinadas infracciones, sin que en ningún caso se elimine la posibilidad de prueba en contrario por parte del contribu-- yente"(1).

Ante tales afirmaciones cabe preguntarse si nuestro derecho positivo recoge, o no, los principios inspiradores de la citada conclusión. Examinaremos en este apartado-- solamente las normas de carácter general reguladoras de los ilícitos tributarios, para proceder en los siguientes a hacer referencia a aspectos o problemas concretos de la culpabilidad en los mencionados ilícitos que puedan apreciarse -- en el desarrollo normativo de aquéllas.

En este orden de exposición conviene tener presente cuáles eran las ideas inspiradoras de la legislación anterior a la vigente, en cuanto ésta haya seguido o se ha -- apartado de aquélla. Tienen interés estos antecedentes ya -- que nos encontramos ante opiniones doctrinales que entienden la definición del art. 77 de la Ley General Tributaria -- y en especial el término voluntarias--, como referencia expresa que va "en contra del criterio anterior de nuestro derecho positivo" (2).

El Real Decreto de 30 de marzo de 1.926, por el - que se aprueban las bases por las que ha de regirse la Inspección de los servicios de la Hacienda Pública y la de los Tributos, contiene en su base 30 la declaración de que -- "siempre que los contribuyentes tengan declaradas en la Administración sus bases contributivas y no se pueda, por lo tanto, presumir en ellos ni malicia, ni propósito de ocultarlas, los expedientes que se les instruyan serán de comprobación". Añadía además que "dichos expedientes no llevarán afecta ninguna responsabilidad para el contribuyente" , como consecuencia directamente derivada de la ausencia de malicia o propósito de ocultar. En parecidos términos se pronuncia el art. 56 de la Real Orden de 13 de julio de 1.926 por la que se aprueba el Reglamento para el ejercicio de la Inspección de la Hacienda Pública. En dicho precepto se declara, además, que se calificarán los expedientes como de ocultación, entre otros supuestos, cuando se consignen, en la declaración previa a la liquidación, los elementos en forma que "encierre malicioso deseo de disfrazarlos para sustraerlos en parte a la debida tributación o disminuir la cuota correspondiente". Finalmente el art. 56 citado declaraba que se calificaría el expediente de ocultación, además de otros supuestos, cuando envuelvan falsedad maliciosa"(3).

Como hito histórico hay que citar también la Orden de 23 de septiembre de 1.927 que crea y regula el acta de invitación. Siendo conocido en general su contenido y significado, queremos solo llamar la atención -en cuanto hace referencia al tema que se analiza-, sobre el efecto que se producía caso de aceptar el contribuyente la invitación de rectificar su situación tributaria. Tal efecto consistía en

la no imposición de sanciones, lo que solo puede justificarse sí se supone, como indica García-Romeu, que el contribuyente que acepta sumisamente los criterios de la Administración no es culpable (4).

La Ley sobre Inspección de los Tributos de 20 de diciembre de 1.952 abandona la referencia expresa a los términos utilizados por las normas de 1.926. Como indica Pérez Royo, mientras en el Reglamento de dicho año "la regla o - criterio general para la calificación de las conductas infractoras es la intención del agente, puesta de manifiesto a través de la declaración", en la Ley de 1.952 "el elemento subjetivo se incorpora -se objetiviza por así decirlo- , en la descripción de conductas que suponen dicho elemento = de culpabilidad". Es interesante señalar como la jurisprudencia, bajo la vigencia de la citada Ley, mantuvo a pesar de ello "la necesidad de apreciar ánimo o propósito de evasión para la calificación de una conducta como determinante de una infracción de ocultación o de defraudación" (5). Según esta interpretación jurisprudencial, como más adelante tendremos ocasión de examinar, el elemento intencional o voluntario era un elemento o factor decisivo en la imposición de las sanciones.

La Ley de 1.952 tiene especial importancia para nosotros por su posible influencia sobre la Ley General Tributaria. En aquélla, a diferencia de en ésta, la normativa se inserta en conexión con la regulación de la Inspección de los tributos, como normas sobre la calificación de expedientes en las que subyacen la regulación de infracciones y sanciones. Exponiendo esta normativa López Berenguer señalaba que "estos expedientes tienen por objeto precisar las -

circunstancias de la infracción cometida", entre las que -- indicaba la causa origen de la infracción, y en especial : error, ignorancia, negligencia e intención fraudulenta (6). Esta afirmación podría situarse en la misma línea de la interpretación jurisprudencial apuntada, que iba más allá de la letra de la Ley.

¿En qué posición se sitúa la Ley General Tributaria respecto a la legislación anterior?. Velasco Alonso - afirma que "sigue fundamentalmente las líneas de la Ley de 20 de diciembre de 1.952, cuyos preceptos no se han modificado sustancialmente con la proclamación por la Ley General de una serie de normas que habrán de presidir en el futuro= nuestro Derecho penal tributario" (7). Frente a ello no se duda en afirmar por otros autores, entre los que se cuenta= Pérez Royo, que la Ley citada abandona el sistema contenido en la normativa precedente (8).

En nuestra opinión la Ley General no supone una - continuidad respecto a su predecesora. Ello es así no solo= por razones sistemáticas -relativas a la regulación separada del régimen de infracciones respecto a las normas inspec^utoras, o por establecer una tipificación básica de las in--fracciones-, sino por razones sustanciales que se deducen - de la formulación del concepto de infracciones tributarias, que posteriormente examinaremos, o de la regulación en concreto de sus diversas clases. Bien es verdad, que el texto= de 1.963 tomó de la Ley de 1.952 normas alusivas a "la conducta del contribuyente dirigida a evadir maliciosamente o con falsedad el cumplimiento de sus deberes fiscales" (9) - -bastaría a tal fin una comparación entre los artículos 80

y 1º de las citadas normas-. Sin embargo, la Ley General -- Tributaria se pronuncia, a la hora de definir y tipificar -- las infracciones, en términos tales que viene a favorecer -- la tesis que defiende la debida valoración de la culpabili-- dad en los ilícitos tributarios, en línea con la doctrina -- ya expuesta. Ello confirma que existe un abandono de la le-- tra de la Ley, siguiéndose las opiniones que toman en consi-- deración los elementos subjetivos concurrentes en la comi-- sión del ilícito.

En seguida examinaremos el texto hoy vigente de -- la Ley de 1.963, sobre el que se apoyan las manifestaciones que acabamos de hacer. Antes de ello, haremos una referencia breve a los antecedentes del ilícito penal tributario a fin de completar el cuadro histórico más importante anterior al derecho vigente.

El art. 319 en la redacción anterior a la Ley de 1.977 se ha dicho que "quizás fué incorporado al artículo -- punitivo con el propósito de alcanzar la efectiva incrimina ción de los delitos tributarios" (10). En el aparecía tipi-- ficada la conducta del que ocultare sus bienes, oficio o in dustria, con el propósito de eludir el pago de los impues-- tos. En esta expresión se contiene una referencia a una de= las formas de culpabilidad, ya que como señala Serrano Gó-- mez "el elemento subjetivo que se exige en el art. 319 al -- decir que la ocultación ha de ser con el propósito de elu-- dir el pago de impuestos, excluye las formas culposas" (11). Es cierto que el precepto citado careció de aplicación por razones que no es el momento de exponer (12). Sin embargo , los tribunales no dudaron en calificar como culpable a quién defraudó los intereses municipales según la sentencia de 5

de febrero de 1.898. Más aún, y como consecuencia de su inserción en el Código penal, la sentencia de 17 de junio de 1.899 vino a exigir sin duda alguna la concurrencia de intencionalidad en la conducta del presunto delincuente, junto con los elementos objetivos del tipo. Por no existir tales elementos en el caso enjuicado la sentencia fué absolutoria (13). Interesa tener presentes las observaciones anteriores en cuanto vienen a ser aspectos relevantes que ofrecen los antecedentes del actual delito fiscal. Pero volvamos al texto de Ley General Tributaria.

La elaboración de la citada Ley fué llevada a cabo por la Comisión Redactora del Anteproyecto de Ley General Tributaria. Las noventa y tres actas de las sesiones celebradas a partir del 14 de julio de 1.961 han sido publicadas por el Instituto de Estudios Fiscales. De ellas conviene entresacar algunos párrafos que es necesario conocer si se quiere analizar correctamente el texto vigente en cuanto pueda hacer referencia a la culpabilidad en las infracciones tributarias.

El día 24 de enero de 1.963, según consta en el acta núm. 53, "se cambiaron impresiones entre los componentes de la Comisión sobre sí el elemento de la voluntariedad debía ser fundamental para definir las situaciones tributarias. Se acordó que este elemento no era necesario y por lo tanto debía suprimirse en la definición que aparentemente se dá de las infracciones tributarias en el núm. 261, ya que se estimaba que era más bien un resultado de defraudación o de incumplimiento de disposiciones tributarias lo que debía servir para tipificar las infracciones tributarias". En dicho día la Comisión acordó la siguiente definición: "son infracciones tributarias las acciones u omisiones

sancionadas por las leyes y disposiciones reglamentarias - en esta materia que se califican de defraudación" (14). - Llamamos la atención sobre el hecho de que la Comisión pone mayor énfasis en el resultado, que en la voluntariedad - a la hora de tipificar las infracciones, por lo que es lógico que no figure presunción de voluntariedad, a continuación de tal definición.

Amorós Rica manifestaba su opinión dos días después acerca de la regulación de las infracciones creyendo - que "la redacción dada, con independencia de reflejar más o menos la situación actual, no señala ni admite la posibilidad de nuevos cauces que verdaderamente resuelvan los problemas que hoy se plantean en la práctica". Por ello entiende que debiera ser objeto de nueva estructuración (15). Este planteamiento no fué seguido por la Comisión como lo -- prueba el que el día 25 de abril de 1.963 se examina la redacción provisional del proyecto y se aprueba el art.97 que dice: "Son infracciones las acciones u omisiones sancionadas por las Leyes y el Reglamento General de cada tributo" (16).

En línea con esta definición se declara en el núm. 264 que "constituyen infracciones de omisión y defraudación las que determinan perjuicio o quebranto para la Administración tributaria puesto de manifiesto al practicarse la correspondiente liquidación". Dicho número se completaba en - el que decía "son infracciones de omisión las que resulten: a) de la no presentación de la declaración prevista en el - art. 182 de esta Ley, y b) de la declaración incompleta respecto del hecho tributario o alguno de sus elementos integrantes "(17).

Podemos por lo tanto concluir que según el texto primero y segundo que se conoce de la Ley, la Comisión elaboradora era opuesta a incluir la voluntariedad como elemento esencial de la infracción tributaria. Sin embargo, el -- primitivo texto deja entrever alusiones que ponen de manifiesto la dificultad de una delimitación plenamente objetiva del ilícito. Así el definir las infracciones de defraudación se alude a la mala fé o al propósito de entorpecer, - aplazar o imposibilitar a las actuaciones de la Administración. A igual conclusión se puede llegar si tenemos en cuenta que, entre los criterios de graduación de las sanciones, además de la cuantía de la cuota y la repetición del hecho= que diere origen a la infracción, se señala la negligencia= o desconocimiento inexcusable. (18). Asimismo, el núm. 269 del primer texto aprobado pone en su redacción de manifiesto que en la comisión de una infracción hay que operar con una voluntariedad o intencionalidad, ya que quién asume una conducta activa no 'comete el ilícito. Dice así el citado número, que luego se transformaría en el art. 101 en la redacción provisional: "No comete infracción quién además de observar las obligaciones de índole formal, aludidas en el - art. 263 de esta Ley, declara, señala o pone a disposición de la Administración tributaria todos los elementos, informaciones , documentos, actos y antecedentes necesarios para la reglamentaria determinación y exacción de la deuda - tributaria, aunque los respectivos órganos administrativos la rectifiquen por aplicar con criterio distinto la pertinente norma legal" (19),.

¿Qué redacción tuvieron los artículos citados una vez terminados los trabajos de la Comisión?. Señalemos que el

texto elaborado se integró en el Anteproyecto de Ley General Tributaria y de Reforma del Sistema Tributario. Dicho Anteproyecto se dividía en dos partes: la primera, de los artículos 1 a 169, es el antecedente inmediato de la posterior Ley General Tributaria; la segunda, de los artículos 170 a 428, se desgajaría posteriormente, y vendría a ser la Ley de 11 de junio de 1.964(20). El art.79 del Anteproyecto disponía que:

"1º. Son infracciones las acciones y omisiones sancionadas por las leyes y por los reglamentos de cada tributo.

2º. Las infracciones podrán ser:

- a). Simples infracciones; y
- b). De omisión o de defraudación cuando determinan perjuicio o quebranto para la Hacienda Pública".

Frente a esta redacción existe otra en una versión distinta del Anteproyecto citado, de 404 artículos, en la que seguían unidas la Ley General Tributaria y la de Reforma del Sistema Tributario. Dice el art.78 del texto citado últimamente:

"1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los Reglamentos de cada tributo.

2. Toda acción u omisión constitutiva de una infracción tributaria se presume voluntaria, salvo prueba en contrario.

3. Las infracciones podrán ser:

- a). Simples infracciones;
- b). De omisión;
- c). De defraudación; y
- d). De contrabando.

4. Para la existencia de las infracciones de omisión y de defraudación será necesario que se haya producido perjuicio para la Hacienda Pública".

El texto citado con modificaciones que se deducen de una simple comparación con el actual art. 77, se mantuvo una vez que se dividieron en normas independientes las que venían integradas en el Anteproyecto a que se ha hecho referencia.

Si se comparan entre sí las dos versiones citadas, se observará la aproximación al texto penal sufrida por la última de ellas. Asimismo, se puede válidamente deducir que las modificaciones realizadas son conscientemente asumidas por el legislador. No cabe encontrar otra explicación si se observa que se introduce el término voluntarias, sin seguir el criterio que se mantenía por la Comisión redactora del Anteproyecto. Aparece también la presunción de voluntariedad del núm. 2, si bien dejando a salvo la prueba en contrario. Igualmente, se introduce en el art. 80 del Anteproyecto, a la hora de delimitar las infracciones tributarias de omisión, la intencionalidad, declarándose que debe tratarse de "acciones y omisiones que tienden a ocultar a la Administración....". Semejantes diferencias no puede pensarse que sean fruto de una redacción apresurada, ni de un descuido -

administrativo. El texto del Anteproyecto supone un cambio de rumbo, o de orientación, respecto de las primeras redacciones de la Ley.

Las enmiendas presentadas en las Cortes no son contrarias a las innovaciones introducidas. A su vez en el informe de la Ponencia se declara que "se contiene en este -- precepto la definición de infracción tributaria y la enumeración de sus requisitos esenciales". En consecuencia parece configurarse, en opinión de la Ponencia, la voluntarie--dad como elemento esencial de la infracción.

La exposición de motivos de la Ley mantuvo, hasta su supresión, un párrafo, que por su interés reproducimos, - que si bien era acorde con la redacción primitiva, se pre--sentaba como desfasado totalmente con el texto aprobado. - Decía así: "Como es obvio, tratándose del ilícito tributa--rio, se prescinde de la intención de dañar o defraudar a la Hacienda Pública cuando se definen las infracciones. Por - consiguiente y sin perjuicio de los fines que cumplan las - multas tributarias, se consideran las infracciones en ésta= materia de tal forma que la intención o la ignorancia del - infractor no sean tenidas en cuenta al calificar el supues=to ilícito".

Conocidos los antecedentes procede a continuación intentar un análisis del art. 77 de la Ley General Tributa=ria ya que, a la hora de apreciar o no la culpabilidad como elemento constitutivo del ilícito administrativo tributario, tenemos que atenernos al derecho positivo. Ello no supone - olvidar la doctrina elaborada, ya que los trabajos teóricos,

además de la importancia que presentan a la hora de redactar la norma, son imprescindibles para conseguir una adecuada interpretación del derecho vigente. Pero habrá de estarse fundamentalmente a lo que resulte de la interpretación de este último, sin perjuicio de su posible modificación.

En este orden de ideas se nos presenta como esencial el delimitar el alcance que puede tener con relación al tema de la culpabilidad el art. 77, en cuanto contiene una definición legal, de general aplicación sobre las infracciones tipificadas en concreto en la Ley. Se trata en esencia de averiguar, si en el citado precepto se toman en consideración los elementos subjetivos del ilícito de forma tal que venga a condicionar el resto del articulado. Empecemos por recoger algunas opiniones doctrinales -algunas de ellas críticas- acerca de la definición citada.

Velasco Alonso opinaba, recién aprobada la citada norma, que ésta definición es peligrosa porque está inspirada en el art. 1º, del Código penal, "y esa inspiración podría suponer que la Ley General Tributaria ha efectuado una toma de posiciones", en el debate en torno a la naturaleza del ilícito fiscal. Aclara su postura afirmando que "insertar por ejemplo la nota de voluntariedad no puede acarrear otras consecuencias que introducir la confusión donde todo debe ser claridad en interés del contribuyente". Según el autor citado, siguiendo el texto de la Exposición de Motivos suprimido, "parece evidente que cuando el legislador se refiere a la voluntariedad de las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias, lo que quiere decir es que la acción u omisión es un puro efecto de la voluntad, o sea, del querer del autor, ya que lo decisivo es la comisión del hecho, en tanto que el dolo o la culpa del sujeto no siempre se toman en consideración" (21).

Cobos del Rosal al comentar el art. 77 opina que en él "se ha tenido muy en cuenta la fórmula definitoria de los delitos y faltas del art. 1º del Código penal, al menos por lo que atañe a la primera parte, e incluso, con procedimiento de simular técnica legislativa". Entiende que el principio de culpabilidad "quizás sea el dogma que más se -quebranta" por la Ley General Tributaria, citando como expresión de ello la aceptación de la responsabilidad objetiva "olvidando totalmente los llamados títulos o formas de culpabilidad, dolo o culpa, y ni siquiera haciendo una levísima referencia a la dimensión subjetiva del delito" (22). En esta línea crítica no se ha dudado en afirmar por Fernández Cuevas que "el peso del art. 77 de la Ley General dentro de toda la construcción del fenómeno tributario es bien escaso". Con ello no se pretende sino apoyar una postura contraria al precepto definitivo, frente al texto del Anteproyecto, que recogimos anteriormente, y por lo tanto sin introducir la nota de voluntariedad, ni buscar un paralelismo forzado en el Código penal (23).

García Romeú reconoce que la Ley General Tributaria se inclina por configurar la infracción con carácter penal y recoge en el art. 77 los elementos esenciales del delito, entre ellos la culpabilidad. Ahora bien, entiende que no se dió el paso definitivo, y sobre todo que "la voluntariedad no es apreciada más que en la letra de la Ley". La infracción "aparece configurada como una simple consecuencia de la existencia de una omisión, sin referencia alguna a juicio de valor sobre la voluntariedad". Al mismo tiempo opina que no existe un procedimiento en el que la voluntariedad sea adecuadamente valorada (24).

No podemos exponer aquí un comentario exhaustivo de las opiniones doctrinales que se acaban de recoger, en cuanto que a lo largo del presente trabajo se hacen diversas consideraciones que les serían perfectamente aplicables. Queremos, sin embargo, hacer una breve glosa de las mismas, al menos en cuanto pueden sugerir dudas sobre la validez de afirmaciones tan radicales.

Se dice que el término voluntarias del art. 77 de la Ley es causa de confusión donde debe haber claridad. Afirmar esto supone aceptar que una norma debe renunciar a su perfeccionamiento teórico, siempre que ello pueda dar lugar a una mayor dificultad en su aplicación práctica. Al mismo tiempo parece estar seguro, quién tal afirma, de que con la inclusión en el texto legal de la referencia a la voluntariedad se va contra el interés del contribuyente. Pensamos, sin embargo, que puede ocurrir todo lo contrario. Dificultades en la aplicación de la norma -lo que está por demostrar además- no deben ser motivo de seguir una vía distinta de la que señala la teoría para las normas sancionadoras en general. Asimismo, el interés del contribuyente puede aconsejar una valoración de su conducta, más que un atenerse solamente al dato objetivo de la infracción de la norma y del resultado producido.

De otra parte, no se niega con el término voluntarias del art. 77 que la acción u omisión sean fruto de la voluntad o del querer del autor. Lo que cabe pensar, y ahí radica nuestra duda ante opiniones como las expuestas, es que baste con decir eso, ya que la acción u omisión no se limitan a ser un hecho, sino un acto que tiene consecuencias jurídicas. Diríamos, que una adecuada interpretación del texto

to legal parece demandar una mayor profundización en su --- significado, a fin de poder encontrar el fin último que el legislador ha querido expresar con los términos utilizados.

Pensamos también que no existe un olvido total, -- como se afirma, del dolo y la culpa, como tendremos ocasión de examinar en su momento. Lo que puede suceder es que no - tengan en los supuestos de ilícitos tributarios una plena - eficacia, al menos en algunas de sus manifestaciones. Sobre este punto en particular nos remitimos a posteriores preci- siones a la vista de la regulación legal del delito y de - las infracciones tributarias.

También somos opuestos a aceptar otras de las afir- maciones antes recogidas. En concreto ¿puede ciertamente de- cirse que la voluntariedad sólo está en la letra de la Ley?. Basta recordar lo dicho sobre la evolución del texto legal, desde el primitivo anteproyecto hasta su redacción definiti- va, para que pensemos que no se ha profundizado en el tema antes de hacer tal afirmación. En tal sentido indiquemos -- como hay opiniones doctrinales y fallos jurisprudenciales - que tienen un criterio distinto del sostenido en la misma, - no como fruto de un discurso teórico, sino tomando su funda- mento en una interpretación correcta de las normas vigentes.

Es cierto que no puede hablarse de un auténtico - proceso atribuído a un órgano independiente, especialmente= si nos atenemos al momento en que los comentarios anteriores se formularon, en el que no existía el ilícito penal tribu- tario en su versión moderna. Sin embargo, tiene que evitar-

se toda equiparación de voluntariedad y proceso, de manera que no pueda aceptarse aquélla sin la presencia de éste. La aplicación de la norma puede llevar consigo un juicio de valor sobre la conducta del agente, de tal manera que quiénes realizan tal función puedan deducir cuáles han sido los elementos subjetivos concurrentes. Ello, sin embargo, no supone que tal posibilidad sea plenamente aceptable, y no permita por lo tanto que se intente un perfeccionamiento del sistema vigente entre nosotros. Pensamos que a ello conduce la tipificación actual del ilícito penal tributario, junto a las infracciones tributarias. El mismo García Romeú, al examinar algunas de las normas reguladoras de la Inspección de Hacienda, declara que "debe reconocerse que en estas disposiciones -concretamente se refiere a las vigentes con anterioridad a 1.965- existía una cierta valoración de la conducta del contribuyente, puesto que se daba una separación entre el órgano inspector y el calificador, con posibilidad de audiencia al interesado" (25). Pero aún más, sus afirmaciones entran en crisis cuando al referirse a algunas circunstancias del art. 80 de la Ley declara que implican "una actitud consciente y querida", lo que demanda, a nuestro entender, un juicio de valor sobre la conducta del presunto infractor, en nuestro caso normalmente del contribuyente incumplidor de la norma.

Finalmente, se entiende que el art. 77 tiene un valor mayor que el reconocido por alguno de los autores citados. En efecto, quiénes niegan todo significado a la culpabilidad en la regulación de la Ley de 1.963 se ven obligados a buscar una interpretación al citado artículo que no contradigas su visión del tema. Lo mismo ocurre en aquellos autores que reconocen en aquél la presencia de los elementos

tos esenciales del delito, y por lo tanto de la culpabilidad, pero piensan que carece de eficacia por ser una mera declaración teórica. Ni que decir tiene que el art. 77 es punto= constante de referencia de la doctrina que sigue la tenden= cia contraria a las anteriores, y en general de la jurispru= dencia. En cualquier caso, lo que se quiere poner de relie= ve es que el citado precepto por contener una definición de las infracciones influye, se siga una u otra interpretación, en el resto de las normas en las que se tipifican los ilíci= tos administrativos tributarios. En consecuencia carece de= fundamento sostener que se trata de un precepto teórico, ca= rente de eficacia.

Recojamos a continuación opiniones favorables a - una interpretación de signo contrario a la defendida por los autores antes citados. Pérez Royo manifiesta que "en el de= recho positivo español actual, no cabe duda de que el elemen= to subjetivo merece una atención de primer orden en el tra= tamiento y en la configuración de las infracciones tributa= rias". Añade que se alude expresamente a dicho elemento en= el art. 77.1, de la Ley General Tributaria entre los consti= tutivos de la infracción, identificando bajo el término vo= luntarias el requisito o elemento de la culpabilidad en -- cualquiera de sus formas (26).

Según Olivares Zarzosa, el elemento subjetivo de - las infracciones recaba especial consideración, dada la de= finición del art. 77 que permite afirmar "que es necesario= que las infracciones sean culpables para que sean sanciona= bles". Recuerda que la jurisprudencia se ha pronunciado rei= teradamente en orden a la necesidad de que medie el elemen= to intencional, pero al mismo tiempo reconoce que el proble= ma concreto puede estar en la dificultad que para el sujeto pasivo tiene la demostración de su falta de culpabilidad -- (27).

García Torralba ha estudiado el elemento intelectual de la infracción Tributaria. Parte de afirmar que el art. 77 exige la voluntariedad como dato previo para la existencia de la misma. En su razonamiento se formula la siguiente pregunta: ¿qué es lo que se ha querido decir, además de que son actos humanos, al exigir la voluntariedad? . Su contestación es sencilla: que la acción u omisión ha de ser libre, es decir, ha de producirse sin coacción extraña a su autor, y ha de ser querida, es decir, buscada entre las varias alternativas posibles con el objeto de conseguir el resultado concreto. Pero no basta esto sólo. Para que nazca la infracción tributaria, punible, es preciso el elemento de la intencionalidad del resultado injusto, contrario a la Ley, lo que a su vez requiere: primero, una conciencia de lo injusto de la acción u omisión, y segundo, un querer dirigido, precisamente a la consecución de ese resultado (28).

Creemos necesario preguntarnos acerca de dónde situamos nuestro comentario sobre el art.77 de la Ley General Tributaria. ¿Somos partidarios de la posición que entiende como superflua la definición en él contenida?, o por el contrario, ¿pensamos que no es una mera declaración teórica sino que supone una toma de posición acerca del tema especialmente importante de la culpabilidad en los ilícitos tributarios?. No podemos contestar de forma inmediata ya que pretendemos acercarnos al tema a lo largo del presente trabajo. Más aún pensamos que tampoco es procedente hacerlo, si no se quieren prejuzgar opiniones que se expresarán más adelante. Dejemos en consecuencia abierto el interrogante,-

de modo que la contestación puede deducirse de la lectura - de las conclusiones finales.

Podemos, no obstante, avanzar algunas ideas que - serán desarrolladas desde perspectivas distintas en poste- riores páginas. Nuestro análisis del derecho positivo debe realizarse teniendo en cuenta la regulación contenida en -- la Ley General Tributaria y en las leyes especiales de los tributos. Asimismo habrá que tener presente la tipificación reciente del delito fiscal en su versión moderna, y en es-- pecial la forma^{en} que se ha realizado en íntima conexión con= los ilícitos administrativos. No basta, por ello, con reali- zar una lectura aislada de los preceptos sino que, por el - contrario, será necesario ponderar los diversos aspectos - que ofrece el derecho vigente. Se tiene también que evitar= sacar todo tipo de conclusiones anticipadas, en base a una aplicación práctica de las normas que puede presentar un - desfase con su finalidad última. Procede, en consecuencia , reflexionar sobre las normas teniendo en cuenta sus antece- dentes y tratando de encontrar cuanto de positivo haya en - ellas. No puede, a fin de cuentas, ignorarse el grado de de- sarrollo que nuestro ordenamiento ha alcanzado, su posible= alejamiento de trabajos doctrinales y de lo que debe ser en la práctica, así como la necesidad de intentar lograr su per- feccionamiento.

El derecho vigente regulador del delito fiscal, co- mo tendremos ocasión en seguida de analizar, toma en consi- deración los elementos subjetivos del ilícito. La Ley Gene- ral Tributaria los tiene presentes no sólo en su art. 77, - sino también, y en general al tipificar las infracciones -

tributarias en concreto, así como al regular el sistema --- de sanciones aplicables. Existen, además, otros preceptos - en la propia Ley, que hacen pensar en un juicio de valor - acerca de la intencionalidad del sujeto. Tal es el caso del art. 24 al regular el fraude de Ley en relación con "hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto", o del art. 38 declarando la responsabilidad solidaria de - personas que dolosamente sean causantes o colaboren de igual modo de manera directa y principal con el sujeto pasivo en infracciones de defraudación.

La propia actuación administrativa parece dar por supuesto que la culpabilidad opera en los ilícitos tributarios. En efecto, se puede uno preguntar, ¿qué otro significado pueden tener las actas de rectificación que no sea el reconocimiento de la ausencia de culpabilidad del sujeto pasivo?. En caso de que contestemos de forma afirmativa, se - podrá deducir que cuando no proceden dichas actas es porque se aprecia -verdadero juicio de valor- que existe, y concurre, culpabilidad en dicho sujeto.

Opinamos, incluso, que hay disposiciones de rango - legal que permiten deducir argumentos favorables a la culpa**u**bilidad en los ilícitos en materia tributaria. Tal es el caso de la Ley 50/1.977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Dicha norma contiene normas relati--vas a la regularización voluntaria de la situación fiscal, - demandando de los sujetos pasivos una conducta positiva de cumplimiento de las normas fiscales. Si ello es así, es por que las acciones y omisiones anteriores -afirmamos en general y dejando a salvo excepciones que pueden tener otra jus

tificación- pudieron realizarse mediando un "animus" negativo, asumido conscientemente de forma voluntaria, y dirigido al incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

De estas consideraciones se deduce que hay elementos suficientes para continuar profundizando en la culpabilidad en el derecho positivo. Volvamos a situarnos en la Ley General Tributaria, concretamente ahora en torno al término voluntarias del art. 77. Dicho vocablo está en referencia con toda acción u omisión, de tal manera que la voluntariedad viene a ser exigencia de una u otra. La duda surge en torno al mayor o menor contenido que se le quiera dar. En concreto la cuestión queda centrada en si bajo el término voluntarias se incluyen conductas que reúnan los caracteres del dolo y de la culpa, o solamente de una de las manifestaciones de culpabilidad. Si se entiende que voluntarias tiene un significado equivalente a acciones realizadas de forma intencionada, y con propósito de alcanzar el resultado previamente conocido, podría pensarse, en una primera aproximación, que el art. 77 sólo engloba ilícitos tributarios dolosos. También cabe entender que bajo el término voluntarias se incluyen conductas susceptibles de ser calificadas como dolosas, y aquellas otras que reúnan las notas típicas de la culpa. Lo que, en principio, es rechazable es entender que sólo alcanza a estas últimas, quedando excluidas las dolosas. Dejemos constancia aquí de estas posibles opciones, ya que hay que analizar previamente los diversos problemas que ofrece el tema de las formas de la culpabilidad en los ilícitos tributarios, del que nos tendremos que ocupar más adelante.

Procede hacer unas reflexiones en concreto sobre la culpabilidad en el ilícito penal tributario teniendo presente lo que se expuso con carácter general sobre la culpabilidad en el delito, y las últimas consideraciones que se -- acababan de hacer. Marín Arias a pesar de hacer una apretada= síntesis acerca del delito fiscal no se ocupa en particular del tema de la culpabilidad, aunque en varias alusiones parece centrar el mencionado delito solamente en las conduc-- tas dolosas para el supuesto de que se llevase a cabo una tipificación del mismo (29). Herrero Tejedor incluye entre los condicionamientos exigibles para la formulación penal del delito tributario que "el elemento de culpabilidad se -- tenga en cuenta sobre la base de configurar la conducta como intencional o dolosa, examinando si eventualmente cabe o no alguna figura de culpa o negligencia". Y añade que "una= mera voluntariedad, en el sentido genérico de la palabra, no es ^{su} suficiente para la configuración delictiva de estas conduc-- tas"(30).

En línea con estas opiniones que exigen el concur-- so de una voluntariedad en la comisión de los delitos tribu-- tarios, se ha expresado la Fiscalía del Tribunal Supremo . Así en la Memoria elevada al Gobierno el 15 de septiembre -- de 1.972 se proponía considerar como delito tributario toda acción u omisión dolosa tendente a violar la relación jurí-- dica-tributaria. Se declaraba además que "toda acción contra-- ria a la relación jurídica-tributaria se reputará dolosa. En las omisiones los tribunales apreciarán, según las circuns-- tancias del hecho, el carácter de la infracción". A su vez en la Memoria del 15 de septiembre de 1.976 se señalaban -- los caracteres inspiradores del delito fiscal, indicando al

referirse a la culpabilidad que "nos encontramos, en este elemento, ante la piedra angular de la futura figura". En puridad doctrina -se precisaba- el contribuyente ha de conocer los hechos esenciales de su obligación tributaria, del fraude o conducta que desarrolla e, igualmente, la significación de los mismos (31).

Se puede concluir a la vista de las anteriores afirmaciones y de los textos citados, que toda tipificación del ilícito penal tributario tenía que asumir como elemento esencial la culpabilidad de quién lo cometiese. ¿Es ésta -nos preguntamos- la línea seguida por nuestro derecho positivo?. Pensamos que no procede hacer aquí una referencia al art. 1º del Código penal a pesar de ser plenamente aplicable al delito fiscal. En cambio, sí tenemos que tratar de contestar al interrogante indicado centrando nuestra atención en la tipificación, en concreto, del delito tributario después de la Ley de 1.977, así como hacer una referencia al Proyecto de Ley Orgánica del Código penal.

La Fiscalía del Tribunal Supremo en su circular núm. 2/1.978 analiza la redacción dada al art. 319 del Código penal por la Ley 50/1.977, en relación con el tema que nos ocupa. Sus palabras no dejan lugar a dudas acerca de la culpabilidad en el delito. "No es necesario consignar que para que pueda reputarse fraudulenta la conducta del contribuyente ha de ser intencional y deliberadamente dirigida a la elusión del impuesto o al disfrute ilícito del beneficio fiscal. La conducta basada en defectuosas informaciones o en cualquier otra negligencia, tendrá sus consecuencias administrativas, pero carecerá de trascendencia penal". Termina declarando que "el delito fiscal es claramente de tendencia, necesariamente doloso, y no puede ser cometido por imprudencia" (32).

El tema de la culpabilidad en el delito fiscal -- queda mejor delimitado teniendo en cuenta que el texto definitivo incorpora una mención del "ánimo de defraudar". Ello supone la naturaleza intencional del ilícito penal tributario por lo que opinamos, con Pérez Royo, que "pese a la ausencia de referencia a la intención en el primer inciso del art. 319.1, es necesaria para que el tipo se perfeccione la presencia de una voluntad de defraudar" (33). Como en otro sitio se expuso, era más reveladora la redacción del Proyecto de Ley al decir que "cometerán delito fiscal los que en su provecho o en el de terceros defraudaren maliciosamente al Tesoro Público o a las Haciendas Locales"(34). A pesar de ello, el texto vigente a nuestro juicio es suficientemente expresivo en este tema, ya que su inciso primero comienza declarando "cometerá delito fiscal el que defraude...", lo que supone que dicha expresión debe entenderse en el contexto del Código penal, en el que se incluye el delito fiscal. De tal suerte, que debe concurrir en el logro del resultado -la defraudación- un ánimo de engaño, lo que justificará la apreciación necesaria de culpabilidad en el sujeto.

Se completa la culpabilidad en el delito fiscal -- mediante la proclamación de una presunción legal de ánimo de defraudar en los siguientes términos: "Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la administración tributaria". Dejemos por ahora solamente constancia de que mientras que en la Comisión de las Cortes esta presunción -- se entendía como un perfeccionamiento técnico en orden a lograr una mayor claridad, especialmente con referencia al dolo y a la intencionalidad de la defraudación, no falta quién=

opina que es "dudoso que la configuración de los elementos referidos, particularmente las precisiones sobre la existencia de un ánimo de defraudar en el caso de las falsedades, - sirvan para definir mejor la figura del delito fiscal"(35). En otro momento de este trabajo profundizaremos sobre el al cance y contenido de la citada presunción, por estar en íntima conexión con los problemas que suscita la culpabilidad en el proceso de aplicación de los tributos.

La regulación futura de los delitos contra la Hacienda pública, y en especial el art. 370 del Proyecto de Ley orgánica del Código penal, permite entender como válidas las afirmaciones ya hechas, en base al texto vigente, - acerca de la culpabilidad en el delito fiscal. Empieza el citado artículo afirmando de forma directa: "el que defraudare a la Hacienda....", sin añadir después presunción alguna. Tal supresión es una innovación importante del Proyecto respecto al texto hoy vigente en relación con la culpabilidad, que ha sido objeto de una acogida favorable por algunos autores (36).

De lo expuesto en los últimos párrafos se desprende que el derecho positivo vigente, así como el que regulará en su día el ilícito penal tributario toma en consideración como no podía ser menos, la voluntad manifestada por el agente al cometer el delito, de tal manera que no es posible proceder a un juicio de reproche de su conducta, si no concurre el elemento intencional necesario para poder ca lificar a aquélla como culpable.

Dentro de este análisis general de la culpabilidad en los ilícitos tributarios hay otro tema de interés que de

be ser señalado. Nos referimos al ámbito de la presunción - contenida en el art. 77.2 de la Ley General Tributaria, en relación con el párrafo 2 del art. 1º del Código penal. Dice aquel precepto que: "toda acción u omisión constitutiva de una infracción tributaria se presume voluntaria, salvo - prueba en contrario". Por su parte el texto penal dispone - que: "las acciones y omisiones penadas por la Ley se reputan siempre voluntarias, a no ser que conste lo contrario".

Ante estas presunciones tenemos que preguntarnos acerca de cual es su alcance y significado en relación con la culpabilidad en los ilícitos tributarios. Según Del Castillo Alvarez-Cedrón conviene fortalecer el ordenamiento jurídico por medio de presunciones que induzcan la voluntariedad del hecho antijurídico realizado, aunque tal fortalecimiento pueda ser criticable doctrinalmente. Incluye este autor ambas presunciones, la tributaria y la penal, entre las que - denominan de carácter legal relativo y por lo tanto que admiten prueba en contrario (37).

César Albiñana estima acertado el criterio de la Ley General Tributaria de introducir la voluntariedad en el art. 77.1 y de establecer una presunción que invierte la - carga de la prueba, ya que ha de ser el sujeto pasivo tributario quien demuestre la inexistencia de voluntad en la comisión de la infracción. Con ello, en su opinión, la fórmula adoptada es de aproximación al puro ordenamiento penal, - sin que constituya una radical novedad en nuestro ordenamiento (38).

No faltan autores que se muestran contrarios, o - escépticos, ante tal presunción. Así Cobos del Rosal critica su inclusión en todo caso, ya que lo que tendría sentido para el precepto arcaico del Código carecería de toda justificación en una Ley del año 1.963 (39). Amorós Rica muestra su preocupación teniendo en cuenta, nos dice, las características de la actividad administrativa, que hace prácticamente imposible que el presunto infractor pueda demostrar la - falta de voluntariedad (40). No falta quién piense que se - hace difícil la presunción de voluntariedad del art. 77.2 - con el principio de culpabilidad del Derecho penal(41).

Decíamos antes que la presunción invierte la carga de la prueba. Por lo tanto, le corresponde probar la - ausencia de culpabilidad al presunto infractor. Consecuencia de dicha inversión es la producción de otros efectos no previstos en un principio. Tal ocurre con la aplicación de -- unas normas de forma automática, debido a una presunción - que favorece a la Administración, y dadas las dificultades= que tiene la prueba de la inculpabilidad. Se basa este comportamiento en afirmaciones como la de Gota Losada cuando - declara que reconocer "la exigencia de la culpabilidad no - implica, ni mucho menos, la necesidad de probar la culpabilidad y sus distintos grados, pues es suficiente con que se presuma" (42). El otro efecto que puede tener su causa en - la presunción citada es que se impongan sanciones sin una - adecuada valoración de la conducta del sujeto (43). Todo -- ello nos hace pensar en el influjo perjudicial que ha podido tener esta presunción en la aplicación de las normas integradas en el régimen sancionador tributario. No nos extraña así que se piense en la conveniencia de proceder a su supresión, sin que se aleguen suficientes razones en apoyo de su mantenimiento. Así se han expresado opiniones en el mar-

co de la Comisión para la adaptación de la Ley General Tributaria a la Constitución (44). Tengamos en cuenta también que el Proyecto de Ley orgánica del Código penal no incorpora presunción de voluntariedad una vez definida la infracción penal (45). A pesar de esta supresión el Proyecto acentúa la valoración y el significado de los elementos subjetivos del ilícito. Y es que suprimir la presunción no significa que el elemento subjetivo no se tenga en cuenta, ni que se vaya a objetivar el tipo del injusto. En último términoello no implica hacer que desaparezca la voluntariedad. Llegar a tal conclusión solo puede ser fruto de una lectura atenta de las normas en su conjunto, seguida de su interpretación correcta.

La presunción citada implica por lo tanto el riesgo de evitar toda investigación acerca de la posible voluntariedad de un comportamiento. Suprimida la presunción no se producirá la inversión de la carga de la prueba, debiendo por tanto probarse, ciertamente, que la inobservancia de la norma no es sino fruto de una decisión consciente y libre, en la que se persigue un resultado.

Con independencia de las consideraciones anteriores tenemos que, una vez situados ante el derecho vigente, tratar de indagar el significado del precepto y delimitar su eficacia probatoria. Si opinamos que es una presunción de voluntariedad aplicable solo a conductas dolosas, parece ría que todas las infracciones tributarias han de revestir tal carácter lo que, como se verá en su momento, no encuentra apoyo en el derecho positivo. Si se cree que alcanza a ilícitos dolosos y culposos, se dirá que la presunción no -

tiene alguna eficacia. Podría pensarse también que la presunción del art. 77.2 opera para dar por probado, salvo que se demuestre otra cosa, que la conducta ha sido contraria a la norma, de tal manera que el sujeto conocía la misma previamente, y las consecuencias que de ella se derivaban para él. Esta interpretación parece venir reforzada en la Ley General Tributaria por el uso que se hace del término antijurídicas en el apartado 1 del art. 77. Estas interpretaciones del precepto tendrán que ser completadas con lo que se exponga, en su momento, acerca de las manifestaciones de la culpabilidad en los ilícitos tributarios.

Por lo que se refiere al alcance procesal de la presunción, García Torralba opina que tiene una importancia secundaria, en cuanto presunción de intencionalidad, ya que debe quedar reducida a las infracciones que no estén configuradas como infracciones intencionales, como ocurre con las de omisión y defraudación y algunas de las simples infracciones. Añade que "en todos estos casos la intencionalidad deja de ser un presupuesto subjetivo de la conducta del agente para convertirse en un presupuesto de hecho de la infracción misma y en tal sentido deberá ser averiguada y probada como los restantes presupuestos de hecho que la integran"(46). Señalemos que hay sentencias que, con independencia de la misma presunción, refuerzan la necesidad de prueba de la voluntariedad que debe concurrir en el expediente. Se suele así sostener que la intencionalidad o presunción de las infracciones tributarias no debe definirse solamente por indicios racionales sino que es preciso que la mala-fé o el ánimo de ocultar quede demostrada plena y suficientemente en las actuaciones (47). Parece con ello quererse poner de relieve la importancia que tiene la voluntariedad en el ilícito tributario, de tal modo que su presencia debe resultar acreditada para poder calificar como culpable la conducta seguida por el presunto infractor.

Para completar el análisis hecho de las normas -- de carácter general reguladoras de los ilícitos tributarios es preciso tener en cuenta, brevemente, su posible modificación. En relación con el delito fiscal ya se ha comentado -- el Proyecto de Ley orgánica del Código penal. Con referencia a la Ley General Tributaria se ha de hacer lo mismo con -- dos proyectos de carácter general.

En el año 1.976 se redactó el Proyecto de Disciplina Contable y represión del Fraude Fiscal en el que se intentaba una nueva regulación separada y autónoma del régimen sancionador tributario. En el texto que se envió a las Cortes eran escasas las modificaciones que se introducían -- en los artículos de la Ley General Tributaria (48), no así -- en los borradores anteriores de dicho Proyecto en los que -- junto a una parte general, se procedía a una tipificación -- de las infracciones. Diríamos que fué un intento de buscar -- una normativa sancionadora adecuada a las necesidades planteadas en la aplicación de los tributos, pero que resultó -- fallido por no insertarse dentro de un proceso general de -- reforma tributaria. Sobre el contenido de este Proyecto -- en sus primeras versiones, así como el texto definitivo -- tendremos ocasión de volver en otros capítulos de este trabajo (49).

En cuanto al Anteproyecto de adaptación de la Ley General Tributaria, elaborada por la Comisión nombrada al efecto (50), cabe señalar que introduce algunas modificaciones en sus artículos 77 y siguientes. Entre ellas puede apuntarse la supresión de la presunción de voluntariedad; la -- referencia al delito tributario; la tipificación de infracciones de omisión con relación a las declaraciones con liquidad

dación y al disfrute indebido de beneficios fiscales; la -- incorporación al texto legal de infracciones de defraudación tipificadas en las normas reguladoras de los nuevos Impuestos sobre la Renta y Sociedades, y la propuesta de eleva--- ción de algunas sanciones. No se trata, por lo tanto, de una nueva regulación -que queda pendiente para otra ocasión- de las infracciones y sanciones tributarias, en atención al - mandato recibido por la Comisión redactora del Anteproyecto de adaptación de la Ley de 1.963 a la Constitución y a las normas aprobadas dentro de la reforma tributaria. También - se han tenido en cuenta algunas normas aprobadas desde la - entrada en vigor de la Ley General Tributaria. De algunas - de ellas nos ocuparemos en un momento posterior, ya que aquí solo queríamos comentar las que tienen un alcance general.

2.- Jurisprudencia relativa a la culpabilidad en los ilícitos tributarios.

El estudio de la culpabilidad en los ilícitos tributarios ha sido examinado desde la perspectiva de la doctrina y a la luz del derecho positivo. A fin de completar la exposición nos queda ver que significado le atribuye la jurisprudencia, o en otros términos si una lectura de los - fallos de los Tribunales dá pié a mantener la interpretación que parece deducirse de lo que se ha examinado hasta ahora. Queremos aclarar de entrada, que no va a ser solamente en este apartado donde procedamos a referirnos a la jurisprudencia que se ha ido produciendo cerca del tema. A lo largo del trabajo se volverán a comentar aquellas sentencias que - se han ocupado de temas concretos relativos a posibles infracciones cometidas con ocasión del proceso de aplicación de los tributos.

La jurisprudencia se ha centrado en el tema de - la culpabilidad con referencia a los sujetos a quiénes se - puede atribuir la comisión de ilícitos administrativos tributarios, concretamente infracciones tributarias. Ello supone que sentencias relacionadas con delitos fiscales no se han pronunciado hasta el momento después de la nueva tipificación llevada a cabo en noviembre de 1.977. De otra -- parte las que motivaron la aplicación del "viejo delito fiscal" tienen más bien un interés anecdótico, que una auténtica significación para ser tenidas en cuenta.

Con carácter general, cabe poner de relieve que - un examen de la jurisprudencia que sobre el tema se ha producido en los últimos años nos lleva a la conclusión de que los Tribunales están siguiendo una línea del máximo interés. En efecto, hay una tendencia generalizada consistente en -- que a la hora de examinar los supuestos que se presentan como ilícitos tributarios, se procede a superar los aspectos= objetivos por medio de una valoración de la conducta del - agente. En los diversos fallos que expondremos se tiene en cuenta, junto a los requisitos objetivos, concurrentes en - todo injusto tributario, los que denominaríamos elementos - subjetivos. De tal modo ello es así, que considera insuficiente a aquéllos si no van acompañados del concurso de éstos últimos. En este sentido, con ocasión de examinar los - Tribunales los artículos de la Ley General Tributaria relativos a las infracciones se declara, una y otra vez, que - conforme a la tipificación llevada a cabo en los mismos, la voluntariedad es un requisito de la infracción tributaria.- Requisito por lo tanto no accidental de manera que venga a

ser indiferente su concurso, o por lo menos que su ausencia solamente ocasione efectos secundarios.

En vez de ello se exige un animus en el agente, o en otros términos se declara que la intencionalidad perseguida por quién comete una infracción es elemento esencial, diriamos constitutiva de la misma . Ello es interpretado así= por la jurisprudencia de forma reiterada hasta el extremo - de que, en los últimos años, se ha venido pronunciando en el sentido de que sin que se haya probado el concurso de tal - voluntad o intención en el sujeto no habrá infracción tributaria. Varias veces se declara en sentencias que "no resul-tando suficientemente probado..." o "que no deduciéndose - del expediente la intención de....", procede anular la san-ción que fue impuesta.

El fallo a veces distingue claramente entre la aplicación de la norma tributaria -que obliga a rectificar lo - que no es conforme a aquélla- y la imposición de una sanción fruto de una conducta realizada consciente y voluntariamen-te contraria al mandato incorporado a la norma, con el fin= de impedir u obstaculizar su cumplimiento. Por ello, se deducirán las consecuencias económicas que procedan de la -- aplicación de la normativa tributaria, pero se excluirán - toda imposición de sanciones por entender que no ha habido= infracción, por haberse llevado a cabo la conducta sin ani-mo de infringir la norma, o incluso, en otras ocasiones, porque el sujeto tenía la creencia no viciada en su origen, si-no basada en una interpretación de aquélla, que le hacia entender que podía abstenerse de un determinado comportamien-to por tratarse de un deber no relacionado con su situación o circunstancia.

Sirvan estas ideas, a modo de introducción al --- examen de la jurisprudencia sobre la culpabilidad en los - ilícitos tributarios. Estas conclusiones provisionales se - deducen de fallos producidos en los últimos años. Sin embargo a título de antecedente, y aunque nos vamos a centrar en fallos de los Tribunales principalmente, podemos recordar - con Velasco Alonso como "la jurisprudencia administrativa - ha puesto de manifiesto y hecho particular incapié en el - elemento intencional o voluntario como factor decisivo de - la regulación de las sanciones fiscales, y, por lo tanto, -- determinante o constitutivo de las infracciones tributarias" (51). Esta opinión tiene mayor interés si recordamos la postura seguida, en su día, por este autor, contraria a la admisión de la culpabilidad en los ilícitos. Cita, en apoyo - de su afirmación, el Acuerdo de 20 de febrero dd 1.959 en el que se declara que "las infracciones tributarias únicamente deben ser sancionadas cuando encierren un verdadero y -- claro propósito de evasión o reducción fiscal, pero no en cuanto el contribuyente ha demostrado en todo momento su - buena fe, defendiendo, dentro del análisis de las disposi-- ciones legales, sus derechos", ni tampoco -según el Acuerdo de 15 de enero de 1.960- cuando no haya obrado "con el malicioso designio de sustraerse al gravamen". Concreta también Velasco Alonso que donde la falsedad maliciosa constituía - presupuesto esencial era en los expedientes calificados de= defraudación.

Con esta referencia a acuerdos basados en una le-- gislación hoy derogada, pasamos a la que se ha producido - después de la aprobación de Ley General Tributaria. Tiene - interés citar la Sentencia de 27 de octubre de 1.968 relativa a un expediente de ocultación. Afirma el considerando relativo a la sanción que "la cooperativa sancionada no trató

en ningún momento de ocultar o disimular los datos que le - fueron pedidos para presentar la declaración que motivara - el devengo del impuesto discutido; simplemente discutió y defendió la exención que entendía corresponderle pero de - ningún modo tergiversó su situación económica para burlar - el pago del impuesto". Cabe deducirse por lo tanto de la - sentencia, que no es ocultación la no declaración por entender que se trataba de cooperativa protegida. Por ello se declara en la misma que "la conducta fiscal de la cooperativa no constituye infracción tributaria alguna, con arreglo al art. 77 de la Ley, por cuanto no realizó acción u omisión - voluntaria dirigida a burlar sus obligaciones de contribu--yente".

En 1.973, la sentencia de 6 de febrero declara la improcedencia de una infracción tributaria de omisión, aplicando el art. 77 de la Ley General Tributaria. Se plantea - si es correcto imputar a la sociedad una infracción tributaria por haber entendido que determinadas operaciones no estaban comprendidas en un concepto fiscal del Impuesto Industrial, absteniéndose en consecuencia de darse de alta. Según se dice en la misma "los términos del anterior planteamiento, ponen de relieve una línea de actuación excluyente del propósito de eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues si, en un principio, la sociedad ho tributó voluntariamente, por unas operaciones secundarias, empezó a= hacerlo, sin protesta, cuando su criterio, siempre razonado, no fué compartido por esta Sala". Destaquemos la conexión - entre la abstención de una conducta en base a una interpretación "razonada" -según la sentencia-, y el cambio de conducta en base a la interpretación jurisprudencial contraria a aquélla.

Y continua diciendo "por lo que, si el art. 77 -- de la Ley General Tributaria, exige siempre como elemento -- de la infracción la voluntariedad de la misma, y admite la prueba en contrario frente a la presunción general de que -- son voluntarias las acciones y omisiones, determinantes de -- infracción, es el que se enjuicia un verdadero supuesto en -- que la presunción del párrafo 2º del art. 77 queda desvir -- tuada". En apoyo de su interpretación se citan en el consi -- derando las sentencias de 30 de marzo de 1.971, y de 11 y -- 23 de febrero de 1.972 en las que se echó en falta un claro elemento intencional de omisión en supuestos relativos a la clasificación que procedía por Licencia Fiscal.

Igualmente alude a las sentencias de 15 de febrero y 7 de abril de 1.972, en materia del Impuesto de Sociedades "que levantaron asimismo la multa impuesta, al no haber -- existido intención alguna de ocultar a la Administración el valor exacto de las bases liquidables, pues la no inclusión -- de un determinado beneficio, fué debida a la creencia exclu -- yente de voluntariedad de que no se habrá realizado una ena -- jenación de valores fiscalmente relevantes".

El requisito subjetivo de la infracción tributa -- ria de omisión viene a ser esencial según la sentencia de -- 12 de diciembre de 1.974 al declarar improcedente una san -- ción impuesta por incumplimiento de las normas de gestión -- de los Impuestos especiales. Utiliza expresiones que valo -- ran la conducta del contribuyente, tales como que no ha omi -- tido "con tendencia de ocultación....", o que aquél "exclu -- ye toda idea de mala fe en orden a la ocultación con miras -- a la evasión del impuesto", para añadir que este "criterio =

gobierna el procedimiento sancionador montado sobre la premisa de disposición subjetiva voluntariamente dirigida a burlar las obligaciones tributarias del contribuyente". Y añade que "en el caso de autos, al no producirse el supuesto condicionante de la prestación debida, es procedente declarar su anulación por no ajustarse el acto aplicativo en este particular a lo dispuesto en el Ordenamiento jurídico".

De las sentencias citadas se deduce que no es suficiente el dato objetivo, consistente en que no se haya cumplido la norma íntegramente, sino que debe concurrir "una disposición subjetiva voluntariamente dirigida" a lograr aquél incumplimiento. Ello es así porque la voluntariedad es elemento esencial de la infracción, que debe concurrir en todo caso. Conviene en este sentido citar otros fallos jurisprudenciales.

En la sentencia de 3 de febrero de 1.975 se admite la posibilidad de destruir la presunción legal de voluntariedad. Considera el Tribunal Supremo que no puede prevalecer dicha presunción legal junto con el estar acreditado el hecho constitutivo de la infracción al no haberse presentado las declaraciones correspondientes, frente a lo que "se evidencia en el expediente administrativo de que la omisión de la declaración no obedeció al deseo de incumplir los deberes tributarios, ni de defraudar al fisco por la consiguiente ocultación". La sentencia declara a continuación que dicha "convicción destruye la presunción legal de voluntariedad de la infracción, faltando la base para la aplicación del principio fundamental sancionador de la Ley General Tributaria, que exige la voluntariedad como elemento integrador, junto a otros, de la infracción tributaria en su art. 77". Termina declarando que al faltar una clara in-

tencionalidad defraudatoria procede anular la sanción, ya - que la no presentación de las declaraciones obedeció a la - errónea interpretación de la normativa aplicable.

Las sentencias de 9 de febrero y 8 de marzo de - 1.976 mantienen la necesidad de que en la infracción debe - concurrir un animus expresado mediante la intencionalidad. A su vez la sentencia de 8 de noviembre del mismo año se ocupa de un tema de interés: retroactividad e intencionalidad, Se dice en el citado fallo que "la infracción tributaria -- que la sentencia apelada ha suprimido, no puede restablecerse, porque la Ley General Tributaria, como más beneficiosa= abona, en su art. 77 la apreciación de ausencia de voluntariedad, ya que, cumplida la condición suspensiva después de presentada la declaración, no fué materialmente posible incluir el beneficio dentro del año anterior, y bastante es - que la retroactividad opere para producir incremento de la base, pero en forma alguna puede hacerlo para configurar un elemento intencional que no existió al tiempo de declarar".

La interpretación jurídica seguida por el contri- buyente es motivo suficiente para excluir toda sanción. La sentencia de 31 de mayo de 1.977 declara que "el problema - planteado en este caso era esencialmente de interpretación= de una norma jurídica, la cual evidentemente excluye en el supuesto enjuiciado y dadas las circunstancias que en él - concurren la intencionalidad, que exigen los arts. 77 y 79= de la Ley General Tributaria, como determinante de la corres= pondiente infracción tributaria".

En sentido positivo se aprecia la voluntariedad - de comisión de un ilícito tributario en la sentencia de 4 - de mayo de 1.978, en relación con la subsistencia de la - obligación de incluir en el inventario de bienes en la sucesión hereditaria aquéllos a que se refieren las presunciones legales de formar parte del caudal hereditario. Así se= declara que "la sanción impuesta al recurrente está determinada por el incumplimiento de una obligación fiscal derivada= de presunciones legales de indudable vigencia y de normas - reglamentarias también vigentes, por lo que se aprecia suficiente voluntariedad al no incluir los bienes sobre los que recaía la presunción conforme al art. 77 de la Ley General= Tributaria".

En la sentencia de 10 de mayo de 1.978 se parte - de la aplicación del Código civil en su redacción de 1.974, en materia de interpretación, para declarar que según ellos el hecho imponible es inexistente por lo que es improcedente la apreciación de la sanción al resultar subsidiaria de aquél, ello además de que "la conducta de la entidad apelada, facilitando los medios de investigación de la situación fiscal, impide calificarla como de infracción tributaria al no constituir intencionalidad voluntaria".

La dificultad interpretativa de los preceptos fiscales es motivo para excluir el animus de infringir la norma, lo que da lugar a la exclusión de la apreciación de la culpabilidad en la conducta de quiénes se abstienen de una= manera de obrar, o de las acciones realizadas en un determinado sentido. Citemos dos sentencias en relación con el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. La de 1 de julio de 1.978 relativa a la tributación del contrato de -

time-charter incluye el siguiente considerando: "Que también debe ser mantenida la solución establecida por el Tribunal a que en orden a la exclusión de la sanción por omisión, y en cuanto que por las razones que consigna en su -sentencia -declaración del hecho imponible y falta de suficiente claridad en las primeras normas reguladoras del impuesto para la calificación fiscal del repetido contrato, -y también por las dudas doctrinales que suscita su calificación jurídica, no puede estimarse en el supuesto enjuiciado un claro elemento intencional de omisión suficiente para caracterizar una infracción tributaria, según al respecto ha establecido una reiterada jurisprudencia de esta Sala". La sentencia de 31 de octubre de 1.979 no duda en proclamar que "no se puede hablar de mala fe cuando se trata de calificar una conducta que está originada por la aplicación de unos preceptos legales susceptibles de más de una interpretación".

Al hilo de este último fallo cabe indicar que en los últimos años han sido escasos los que se han -- ocupado de los requisitos que deben concurrir, en general, en los ilícitos administrativos tributarios. Sin embargo, -después de examinar detenidamente diversas sentencias y resoluciones Fernando Breña concluye afirmando que "la jurisprudencia en reiteradas ocasiones ha exigido el requisito de la voluntariedad y, en muchos casos, el de intencionalidad como elemento fundamental en las infracciones tributarias de omisión y de defraudación". Y añade que "el Tribunal Económico Administrativo Central ha seguido esta concepción" citando como muestra de ello diversas resoluciones del año 1978 (52) que son continuación de la línea apunta--

da en otras de años anteriores (53). El autor citado con -- ocasión de escribir la reseña de las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central y de las sentencias -- del Tribunal Supremo en el año 1.979 relativas a infracciones y sanciones tributarias afirma que la jurisprudencia - configura a la voluntariedad e intencionalidad como elemento integrante de la infracción tributaria y considera que - falta aquella en los supuestos de error de derecho originado por una errónea interpretación de las normas legales(54).

Seguidamente se recogerán otras sentencias y re-- soluciones de interés que podrán confirmar la afirmación anterior. Así en la del 20 de febrero de 1.980 el Tribunal - Económico Administrativo Central declara que "... faltan - los presupuestos de voluntariedad y antijuridicidad exigidos por el art.77 de la Ley General Tributaria para estimar la= existencia de una infracción tributaria de omisión, debiéndose calificar el expediente en consecuencia, como de rectificación, sin imposición de penalidad alguna" (55).

En la resolución de 6 de mayo de 1.980 se proclama la importancia del animus en la infracción cuando afirma que es difícil encuadrar la conducta del contribuyente como tendente a la omisión, a la ocultación o a la defraudación, pues unos datos eran conocidos por la Administración y otros han sido declarados siquiera con un carácter de deducibles= que no tienen, pero ponen de manifiesto la ausencia de in-- tencionalidad en dificultar la acción administrativa o la - realización del hecho imponible" (56).

La resolución de 25 de septiembre de 1.979 considera como causa excluyente de la culpabilidad el error derivado de la diferencia de interpretación de normales legales entre la Administración y el contribuyente (57). Afirma que="por lo que se refiere a la calificación y subsiguiente penalidad no se pueden desoir las alegaciones formuladas, ya - que se trata de conceptos cuyas cuantías son conocidos por la Administración y en cuanto a los intereses han sido declarados por el reclamante, siquiera el criterio por él mantenido no concuerda con el de la Administración por aplicación de la legislación vigente y, en todo caso, no se aprecia a través de las actuaciones que haya existido mala fe - o propósito de entorpecer o dificultar la gestión fiscal para normalizar la situación tributaria".

Por ser de la misma opinión que la resolución que acabamos de citar hay que aludir a la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1.979 en la que se anula la calificación de omisión del expediente en base a tratarse - de un tema que da pie a diversas interpretaciones. Dice la sentencia que "para la correcta aplicación del tipo hay que proceder a una interpretación de preceptos legales no siempre claros, en cuya redacción no tuvo intervención alguna - el inspeccionado, no pudiendo hacerse recaer sobre éste las culpas de un confuso texto legal, para aplicarle luego, con todo el peso de la Ley, las penalidades de una Ley punitiva, ésta sí, redactadas en términos claros".

En resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de febrero de 1.980 se proclama que son

causa excluyente de voluntariedad las dificultades jurídico-tributarias de difícil interpretación por el sujeto pasivo, teniéndose en cuenta en las mismas la complejidad -- de la problemática analizada que exige un análisis e interpretación de la normativa aplicable no exento de dificultades (58).

El Tribunal Supremo en sentencia de 1º de marzo de 1.980 aprecia la voluntariedad en sentido positivo. En uno de los considerandos se dice que "ocultó a la Administración el exacto valor de las bases liquidables en virtud de una declaración inexacta, que no es consecuencia de un error aritmético, ni siquiera de una errónea interpretación de un precepto jurídico; omisión que, además, se aproximaba al 80 por 100 de la base tributaria declarada, sin que pueda calificarse la actividad del contribuyente de falta de voluntariedad, cuando la Inspección ha incluido, entre las omisiones, partidas de relativa importancia correspondientes a gastos de Juntas (entre los que se incluyen gastos -- de comidas, banquetes y viajes al extranjero), otra partida para incobrables, no porque éstos existieran, sino por si se presentaran en el ejercicio al que la declaración se refiere, donativos no acreditados y un remanente de gastos presupuestarios, que, dada la forma en que ha sido deducida, pone de manifiesto no una falta de voluntariedad, sino -- muy al contrario, una voluntad de omitir la exactitud de la base tributaria" (59).

Dada la importancia que tienen los elementos subjetivos en los ilícitos tributarios los Tribunales exigen -- que se desarrollen las actuaciones administrativas que sean necesarias para apreciar exactamente la concurrencia de --

aquéllos. La resolución de 8 de enero de 1980 proclama que "es tradicional y normativo en la calificación de los expedientes apreciar la circunstancia de intencionalidad" a cuyo fin acepta las alegaciones formuladas por el reclamante. Asimismo en la resolución de 29 de mayo de 1979 se afirma= que el criterio del Tribunal respecto a la calificación de los expedientes, se fundamenta en que la intencionalidad o presunción de las infracciones tributarias imputadas a los contribuyentes no debe definirse solamente por indicios racionales (Resoluciones de 13 de mayo y 15 de octubre de - 1979, y 18 de abril de 1978), sino que es preciso, por el alcance moral y pecuniario que una calificación lleva consigo, que la mala fe o el ánimo de ocultar hechos imponi--bles a la Hacienda quede demostrado plena y fehacientemente en las actuaciones, y que el ponderado estudio de los - antecedentes ofrezca una conducta reprobable hacia el Fisco. Este considerando se reproduce nuevamente en la resolución de 23 de enero de 1.980

Resultado de la ponderación de las circunstan---cias concurrentes puede ser que el expediente se califique de rectificación, entre otras causas, porque según dice la resolución de 11 de julio de 1979 "no habiendo ocultado el contribuyente la exacta cuantía de las bases tributarias, - la discrepancia entre el mismo y la Administración reside= en una diferente interpretación de las normas tributarias". A su vez la resolución de 9 de julio de 1980 fundamenta - tal calificación en que no puede apreciarse propósito deliberado de fraude habiendo obedecido la falta de declara---ción y pago del impuesto a una distinta interpretación de los preceptos tributarios.

Expuestas las sentencias y resoluciones de los últimos años que se han considerado de especial interés en relación con la culpabilidad en los ilícitos tributarios, no podemos terminar este apartado sin destacar la especial atención con que tendrán que seguirse las sentencias que se dicten por el Tribunal Constitucional por su especial significado y alcance.

De las hasta ahora pronunciadas recogemos la sentencia de 8 de junio de 1981, de la que ya nos hemos ocupado en este trabajo. En ella se afirma que "los principios - inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho sancionador, dado que ambos son manifestaciones del Ordenamiento punitivo del Estado (60). En la misma sentencia el Tribunal proclama que "los principios - esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución= en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución" (61). Los criterios - del Tribunal aludidos han de ser motivo de especial reflexión en relación con la necesaria aplicación del principio= de culpabilidad en los ilícitos tributarios debiendo tener= su reflejo en el desarrollo de la actividad administrativa.

APENDICE AL CAPITULO SEXTO.

La publicación en el Boletín de las Cortes del día 2 de noviembre de 1.981, del Proyecto de Ley Sancionadora - de las infracciones tributarias obliga a preguntarnos sobre cual sea la postura adoptada en el mismo sobre la culpabilidad en los ilícitos tributarios. Destacaremos brevemente -- los preceptos generales que puedan hacer referencia a dicho tema en el proyecto, junto con los textos complementarios - del mismo, ya sea su preámbulo o la memoria que le acompaña.

Hay notas que demuestran una tendencia a tipifi-- car las infracciones desde el plano objetivo. Así se nos habla en el preámbulo de que priman en el proyecto "ideas más pragmáticas como pueden ser la eficacia en su prevención y descubrimiento". Sin embargo, subsisten los aspectos subjetivos en el proyecto traicionándose así ese pragmatismo en principio declarado, quizás porque la voluntariedad - en la comisión del ilícito no puede ser desconocida, así como tampoco la intencionalidad de su autor.

El preámbulo declara como finalidad del proyecto, entre otros, el reforzar, a la vez que su cumplimiento, la equidad en la aplicación de la normativa tributaria. En base a ello se distinguen entre aquellos comportamientos que suponen ocultación de hechos y circunstancias, de aquellos= que sin que medie tal intención supongan un perjuicio económico para la Hacienda pública y que están basados en interpretaciones de la norma distinta de la considerada por la - Administración, llegándose a una excusa absolutoria si tal= interpretación tiene respaldo en la doctrina jurispruden-- cial.

Junto a esta referencia a la intencionalidad, la Memoria proclama la necesidad de que exista voluntariedad= en el hacer o en la abstención de quien esté obligado por= la norma tributaria. Dice textualmente que "el primer ele= mento de toda infracción tributaria es el relativo a la ex= existencia de su soporte material, es decir, el comporta= miento: comportamiento que puede ser positivo (acción) o = negativo (omisión) pero en todo caso ha de tratarse de un= comportamiento voluntario".

El artículo 1 nos da una definición de las infrac= ciones tributarias reproduciendo el artículo 77 - - - -- de la Ley General Tributaria en lo que se refiere a los = términos que aquí nos interesan: "Son infracciones tributa= rias las acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas= tipificadas y sancionadas en las leyes o normas de natura= leza fiscal".

Al ocuparse la Memoria de los elementos constitu= tivos de las infracciones tributarias, no se duda en dedi= car un apartado a la culpabilidad. En él se dice: "Dentro = de la teoría jurídica del delito, la culpabilidad ocupa un lugar esencial, de acuerdo con el principio espiritualista "nullum crimen sine culpa" . La noción de culpabilidad -- viene justamente dada para las infracciones tributarias en la exigencia de voluntariedad de las mismas, ya que la cul= pabilidad exige forzosamente la imputabilidad. Pero la es= pecial naturaleza de las infracciones tributarias no admi= te que la graduación de este elemento pueda ser apreciado= por el juzgador, manifestándose aquí de nuevo las notorias diferencias que existen entre el Poder Judicial y la Admi= nistración Pública. Ha de ser, por tanto, la norma tributa

ria la que, objetivando los comportamientos, contenga una - clasificación categórica en la que se recojan las diversas= conductas atendiendo a su mayor o menor peligrosidad y a la mayor o menor intencionalidad presuntamente manifestada por los sujetos infractores".

En el mismo apartado de la Memoria sobre la culpa**u** bilidad se añade: "Por último debe indicarse que el Proyecto recoge una excusa absolutoria en el artículo 18, número= 3, puesto que si antes de ser requerido por la Administración Tributaria o de la actuación inspectora, el sujeto infractor reconociese voluntariamente la infracción cometida, cumpliendo de modo espontáneo sus obligaciones tributarias, no habrá lugar a sanción, sin perjuicio del resarcimiento económico - que proceda".

Al comentar el texto transcrito ha de tenerse presente que si bien conecta la noción de culpabilidad con la - exigencia de voluntariedad, olvida que el artículo 1º.1 del proyecto mantiene el término voluntarias, además de conser-- var la presunción de voluntariedad en otro apartado. En se-- gundo lugar, rechaza toda posible graduación de la volunta-- riedad o de la culpabilidad por el juzgador sin aportar jus-- tificación alguna, sin que ello, por el contrario, sea nega-- do al autor de la norma ya que éste parte de una "mayor o me nor intencionalidad" y procede a formular una clasificación= "objetivando comportamientos",

La exposición que se hace en la Memoria encierra - en si cierta contradicción. Se destaca el lugar esencial de - la culpabilidad, lo que supone formular un juicio sobre la - conducta del agente pero, seguidamente, se toma en conside--

ración una intencionalidad" presuntamente manifestada por - los sujetos infractores". ¿Puede entenderse correcto el tener presente a la intencionalidad en base a una conducta - presunta, tomada "a priori" por el legislador al tipificar= las infracciones?. ¿No significa ello que no puede descono- cerse la realidad ni los elementos subjetivos de todo ilícito?. Quizás por ello se afirme en la propia Memoria, al ocu- parse de la tipificación de las infracciones, que "la reali- dad es mucho más rica, y así hoy quedan comprendidas en la misma especie de infracciones conductas muy diversas que - evidencian un distinto grado de culpa o malicia en el suje- to pasivo".

De todo lo anterior, deducimos que el proyecto de ley no contiene elementos suficientes que contradigan las - razones alegadas en el texto del capítulo tal como fueron - escritas antes de que aquél fuese publicado. Al estar el pro- yecto situado entre la exigencia teórica valorativa de la - culpabilidad y la eficacia práctica en la aplicación de la norma, entendemos que las reflexiones que se han hecho has- ta el momento, en torno al artículo 77 de la Ley General - Tributaria, continúan siendo válidas.

El proyecto deroga los artículos 77 a 89 de la - Ley General Tributaria, según su disposición final primera. Sin embargo, en su artículo 1º, apartado 2, se mantiene la - presunción del artículo 77.2 de aquella Ley. Dispone dicho precepto que "Las acciones y omisiones constitutivas de in- fracciones tributarias se presumirán voluntarias, salvo -- prueba en contrario". Se trata, según se señala en el preámbulo, de una presunción "iuris tantum" de voluntariedad que tanto la Ley General Tributaria como este proyecto estable- cen.

La razón justificadora de mantener la presunción= se encuentra expresada en la Memoria con las siguientes palabras: "El problema de la atribuibilidad o imputabilidad - del acto presenta especiales dificultades en el ámbito del= Derecho Tributario, que en gran parte se resuelven a través de la presunción de la voluntariedad que establece el número 2 del artículo 1º, siguiendo en este punto el criterio - sustentado no sólo por la Ley General Tributaria, sino por el Código Penal. Y aunque esta presunción es discutida, "lege ferenda" por los penalistas, las razones que aconsejan - su mantenimiento en el régimen tributario son poderosísimas si no se quiere dejar inerte a la Administración, cuyas prerogativas no pueden ser tan extensas como las que incumben al Poder Judicial, especialmente por el respeto debido a la intimidad en la esfera personal".

Las consideraciones expuestas en el capítulo en - torno a la presunción de la Ley General Tributaria, nos eximen de volverlas a reproducir aquí por el idéntico alcance= con que la misma se ha formulado en el proyecto, y porque - la Memoria no aduce nuevos argumentos que sean contrarios - a aquéllas. Baste con añadir una nueva crítica en relación= con el hecho de que se mantenga la presunción en el proyec= to a pesar de reconocer expresamente que es discutida por - los penalistas. Téngase presente además que el proyecto es posterior al texto enviado a las Cortes como Proyecto de - Ley orgánica de Código penal en el que la presunción, que - motiva este comentario, se ha suprimido.

Destaquemos, sin embargo, que en el articulado se introducen cuatro excepciones a dicha presunción que vienen aconsejadas porque "la realidad ha demostrado la convenien=

cia de regularlas adecuadamente". Dicen los apartados 3 y - 4 del artículo 1 que:

"3. La presunción establecida en el apartado anterior no será aplicable en los siguientes supuestos:

- a) Cuando las acciones u omisiones sean realizadas por personas que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de la exigencia de las correspondientes sanciones a cargo de quien actuó en representación legal de las indicadas personas.
- b) Si hubiere mediado fuerza mayor.
- c) En el régimen de transparencia fiscal, cuando tratándose de actos derivados de una decisión colectiva se hubiera salvado el voto con constancia expresa del mismo.

4. No existirá infracción tributaria cuando la acción u omisión encontrase amparo o cobertura en una norma de naturaleza tributaria, sin perjuicio del posible fraude de ley tributaria que se registrará por lo establecido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria",

En todos los supuestos mencionados se puede encontrar que al no aplicarse la presunción se está reconociendo la importancia que tiene el elemento subjetivo en los ilícitos tributarios. Así en los actos de quienes carecen de capacidad de obrar parece que se busca la imposición de san--

ciones al representante, por encima del representado, porque -según palabras de la Memoria-, "ésta es la solución justa y la que conviene a la naturaleza de la infracción y de la sanción tributaria". La solución contraria, es decir considerar que existe infracción y que debe responder el representado, "podría ser la adecuada para los ilícitos civiles, pero contraviene la aplicación traslativa de los principios penales".

Meditando en las palabras que se han reproducido cabe formular algunas conclusiones: primera, la última solución repugna a los principios penales porque se reconoce que la culpabilidad solo puede recaer en el representante; segunda, si el representante debe soportar la sanción será porque es sujeto activo del ilícito ya que solo puede serlo quién actúe responsable y, por lo tanto, culpablemente; tercera, cuando se dice que dicha solución conviene a la naturaleza de la infracción parece inclinarse a reconocer la identidad sustantiva de todos los ilícitos tributarios en los términos señalados en el texto.

Por lo que se refiere al segundo supuesto admitido como causa que excluye la presunción, es decir la fuerza mayor, el proyecto la recoge como "causa que excluye la voluntariedad" según nos dice la Memoria, destacando como supuestos típicos de la misma "las catástrofes (inundaciones, incendios, etc.) y sobre todo huelgas de personal". De esta exclusión puede deducirse, a sensu contrario, que la voluntariedad ha de estar presente como requisito básico del ilícito, ya que en otro caso no se aplica la presunción,

la acción u omisión no será voluntaria y, en consecuencia, no existirá infracción tributaria por falta de una de las circunstancias previstas en la definición legal.

Otro tanto cabe decir de la no aplicación de la presunción en el régimen de transparencia fiscal, en el -- que su propia razón de ser demanda dejar a salvo de responsabilidad a quién no participe en la formación de la voluntad salvando su voto de la decisión colectiva. Quién así -- se comporta no asume voluntaria y conscientemente el acto= constitutivo del ilícito, sino que, por el contrario, salva su posible culpabilidad por aquella toma de postura. ¿No -- supone ello que la voluntariedad es elemento constitutivo= del ilícito tributario, y que si no concurre no puede decirse que se ha cometido el mismo?.

Finalmente, la exclusión del *fraus legis* se justifica en el preámbulo con estas palabras: "Al objetivar -- este proyecto el concepto de fraude de Ley Tributaria no -- cabe apreciar la existencia de infracción, pues se prescind de del propósito subjetivo de eludir la norma". Ante tal -- afirmación cabe formular el siguiente interrogante, ¿quiere decir que en toda infracción hay que tomar en cuenta el elemento subjetivo del autor del ilícito?.

Las consideraciones anteriores son otros tantos -- argumentos que refuerzan todo lo expuesto en el texto del -- capítulo, en relación con la culpabilidad en los ilícitos -- tributarios de acuerdo con las normas vigentes. El artículo comentado y los textos reproducidos ratifican la postura -- adoptada sobre la necesidad de valorar la presencia de los= elementos subjetivos en toda conducta contraria a las normas tributarias.

NOTAS AL CAPITULO VI

NOTAS:

- (1) Conclusión núm.7ª, Memoria A.E.D.F.1966, pág.632.
- (2) N.Amorós Rica, La elusión y la evasión tributaria, --- R.D.F.H.P., núm.59, septiembre 1965, pág.581, nota 13.
- (3) Código de las leyes de Hacien , Ministerio de Ha--- cienda, Madrid 1969, pág.690 y 701.
- (4) J.E.García-Romeu, Aspectos penales de la infracción -- tributaria,M.A.E.D.F.,1972, Tomo II,pág.638.
- (5) F.Pérez Royo, Infracciones y sanciones tributarias - I.E.F. 1972, pág. 40 y 44. Añade en otra parte de su trabajo que dicha Ley "procedía a objetivar dicha infra-- cción mediante el establecimiento de tipos de conduc-- tas que de alguna manera presuponían dicha intención - o, al menos, la inexcusabilidad de la conducta infrac-- tora" (pág.88).
- (6) J.López Berenguer, Las infracciones tributarias. Temas de Derecho Financiero Español, Inspección General del= M. de Hacienda, Madrid 1963, pág.342.
- (7) A.Velasco Alonso, Las infracciones tributarias,Barcelo na 1964, informe que figura en el legajo 2485 del Archi vo Central del Ministerio de Hacienda, pág.1.
- (8) Opina Pérez Royo que la L.G.T. ha supuesto "una ruptu-- ra con el sistema de tipificación seguido en la legis-- lación anterior", Infracciones...op.cit.pág.88.
- (9) A.Velasco Alonso, Las infracciones..op.cit. pág.7.
- (10) A.Fernández Albor, Estudios sobre criminalidad económi ca, Bosch, Barcelona 1978.
- (11) Alfonso Serrano Gómez, Fraude tributario (delito fis-- cal), Ed.Derecho financiero, Madrid 1977, pág.67.
- (12) Pueden verse las diversas opiniones en A.Fernández Al-- bor, Estudios..op.cit. pág.102 y F.Pérez Royo, La re-- presión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal. Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, I.E.F. pág. 320. - Carlos Martínez Perez examina detenidamente las causas de la inaplicación del delito de ocultación fraudulen-- ta de bienes o de industria. Incluye entre ellas los -

defectos derivados de la propia estructura del precepto, razones de técnica jurídica e inexistencia de una auténtica conciencia fiscal. (Vid. El delito fiscal, Ed. Montecorvo, Madrid 1982, pág. 165 a 179).

- (13) Dice la sentencia que "no es suficiente que aparezca -- que uno de los procesados era dueño del aceite cuya introducción concertaron todos, sino que debiera constar= que, dedicado a fabricarlo o expenderlo, trató con el - auxilio de sus correos de sustraerlo a la fiscalización administrativa...".
- (14) Actas de la Comisión redactora del Anteproyecto de Ley= General Tributaria, I.E.F., 1979, sesiones del 14-VII-- 61 al 31-V-63. Acta núm. 53, pág. 167.
- (15) Actas de la comisión...op.cit. núm. 55, pág. 172.
- (16) Actas de la comisión...op.cit. núm. 77, pág. 227.
- (17) Actas de la comisión...op.cit. núm. 53, pág. 168.
- (18) Actas de la comisión...op.cit. pág. 169 y 171, núm. 266 y 272.
- (19) Actas de la comisión...op.cit. pág. 170 y 230.
- (20) Anteproyecto de Ley General Tributaria y de Reforma del Sistema Tributario. Legajo 4.190, Archivo Central del - Ministerio de Hacienda. En esta documentación figuran - borradores de textos anteriores a las leyes de 1.963 y 1.964.
- (21) A. Velasco Alonso, Las infracciones..op.cit. pág. 13.
- (22) M. Cobos del Rosal, Derecho Penal y Derecho Tributario. Las Palmas, 1963, pág. 16 y 19.
- (23) A. Fernández Cuevas, Notas sobre el carácter objetivo o subjetivo. Crónica Tributaria, nº 14.
- (24) J. E. García-Romeu, Aspectos penales..op.cit, pág. 635 a - 637.
- (25) J. E. García-Romeu, Aspectos penales...op.cit. pág. 638.
- (26) F. Pérez Royo, Infracciones...op.cit. pág. 81.

- (27) J.I.Olivarez Zarzosa, Las infracciones contables en la L.G.T. Estudios de Derecho Tributario, Vol.II, I.F. - 1979, pág.1038.
- (28) Enrique García-Torralba Pérez, El elemento intelectual de la infracción tributaria, Crónica Tributaria, núm.-25, pág.43 a 45.
- (29) Manuel Marín Arias, Notas sobre el delito fiscal, R.D. D.H.P. núms.116-117, pág. 231 a 278. Declara que se debe considerar como delito tributario toda acción u omisión dolosa (pág.277).
- (30) Fernando Herrero Tejedor, En torno al delito fiscal: - condicionamientos jurídicos previos a su implantación. En el libro Problemas tributarios actuales; I.E.F. --- 1973, pág.220. Sesiones de estudio Mutualidad del Cuerpo Inspectores Diplomados de los Tributos.
- (31) Manuel García Margallo Riaza, El delito fiscal en las= Memorias de la Fiscalía del Tribunal Supremo, Crónica Tributaria, núm.19, pág.149 y 155.
- (32) Fiscalía del Tribunal Supremo, Circular núm.2/1978. Se puede examinar el texto íntegro en la R.D.F.H.P. núm. 135, pág.863 a 868. La cita se recoge de la pág.866.
- (33) F.Pérez Royo, La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal, Medidas Urgentes de reforma fiscal I.E.F., 1977, pág.371.
- (34) J.Pozo y F.Arnau, Anotaciones sobre el delito fiscal,- Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, I.E.F.,1977,pág. - 392.
- (35) Eusebio González García, El delito fiscal en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, R.D.F.H.P. núm.135, pág.737.
- (36) Marino Barbero Santos, Los delitos contra el orden so-- cio-económico en el Proyecto de Código Penal. Texto fo-- tocopiado, pág.108. Afirma "que también es plausible -- de eliminación del segundo inciso del párrafo primero - del art.319 del Código Penal, porque comprende la pro-- blemática defraudatoria con la falsaria, subordinando - aquélla a ésta."
C.Martínez Pérez, El delito...op.cit. pág.402, afirma - que la supresión de la presunción legal de ánimo de de- fraudar "debe ser elogiada, al ser dicha presunción es-

pecialmente criticable; la formulación de presunciones de culpabilidad está en pugna con los principios inspi radores del Derecho penal".

El Proyecto de Ley orgánica ha dado lugar a diversos - trabajos generales que permiten obtener criterios váli dos de interpretación. Citemos así José María Stampa - Braun, La reforma del Derecho penal económico español, Instituto de Estudios Económicos Madrid 1980; Miguel - Bajo Fernández, Los delitos contra el orden socio-eco- nómico en el Proyecto de Código Penal, Revista de la - Facultad de Derecho de Madrid, nº 3, 1980; José M^a Ro- dríguez Devesa, El terrorismo fiscal, Anuario de Dere- cho penal, tomo XXXIV, enero-abril 1981; y Gonzalo Ro- dríguez Mourullo, Los delitos económicos en el proyec- to de Código penal, Anuario de Derecho penal, tomo - XXXIV, mayo-diciembre 1.981.

- (37) Salvador del Castillo Álvarez-Cedrón, Consideraciones= sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva Revista de Administración Pública, núm.62, mayo-agosto - 1970, pág.115. Señala como criterio positivo que justi fica la admisibilidad de presunciones, la lucha contra el fraude (pág.152 y ss).
- (38) Entiende que no es novedad pues siempre nuestro ordena^u miento "apreció el grado de culpabilidad aún en las in fracciones más leves, pero siempre también, consideró= implícita la voluntariedad al calificar las infraccio- nes tributarias". C.Albiñana, Infracciones y sanciones tributarias, R.D.F.H.P. núm.54, pág.492-3.
- (39) M.Cobos del Rosal, Derecho penal y Derecho Tributario, op.cit.pág.20.
- (40) N.Amorós Rica, Ley...op.cit.pág.916.
- (41) J.L.Pérez de Ayala y E.González, Curso..op.cit.pág. -- 375.
- (42) A.Gota Losada, Tratado..op.cit.pág.474.
- (43) Pérez Royo opina que en la práctica dada la dificultad de prueba sobre la ausencia de culpabilidad, las san- ciones se aplican, en muchos casos , en base a la pura inobservancia de los preceptos tributarios correspon-- dientes. Infracciones..op.cit.pág.97.

- (44) Esta Comisión, constituida en el Ministerio de Hacienda en julio de 1979, ha venido desarrollando su labor a lo largo de dicho año y en 1.980.
- (45) Nos remitimos a los artículos 17 y ss. del Proyecto de Ley Orgánica del Código Penal.
- (46) E.García Torralba Pérez, El elemento...op.cit.pág.51.
- (47) Pueden verse diversas resoluciones en este sentido, citadas por A.Mantero Saenz, Procedimiento de la Inspección Tributaria, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid 1979, pág.342.
- (48) Se redactaban los artículos 83,84 -el de mayor interés en cuanto regulaba la buena y la mala fe- y 88. Se establecían sanciones especiales en sus artículos 12 a 15.
- (49) Para una exposición detenida del mismo nos remitimos al trabajo de Julio Banacloche, Sistema Tributario Español 1964/1977, Asociación Española de Derecho financiero, -pág.544 y ss.
- (50) Por Orden de 11 de junio de 1979. Dicha Comisión entregó el texto al Ministro de Hacienda en julio de 1.980.
- (51) A.Velasco Alonso, Las infracciones tributarias, Barcelona 1964, incluido en el legajo 2.485 del Archivo Central del Ministerio de Hacienda.
- (52) Fernando A.Breña Cruz, Infracciones y sanciones tributarias, Crónica Tributaria núm.28, pág.266 y ss. Comenta las siguientes Resoluciones del año 1978: las de 13 de junio y 18 de abril, Impuesto sobre Sociedades; las de 11 de julio y 4 de junio, Revista de Aduanas; la de 12 de enero, Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas; la de 24 de enero Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, y la Resolución R.G.150/77, Desgravación Fiscal a la Explotación.
- (53) Así de las más recientes puede citarse las Resoluciones de 9 de noviembre y 7 de diciembre de 1976; las de 26 de abril, 31 de mayo, 11 de octubre, 7 de diciembre y 20 de diciembre de 1.977.
- (54) Fernando A.Breña Cruz, Infracciones y sanciones tributarias, Crónica Tributaria, núm.35, pág.199 y ss.

- (55) Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, Ministerio de Hacienda, Año 1980, primer trimestre, Madrid 1981, pág.704.
 - (56) Comenta esta resolución Alfonso Mantero en Crónica Tributaria, núm.34,pág.210.
 - (57) Fernando A.Breña, Infracciones..op.cit.Crónica Tributaria nº 35, pág.202.
 - (58) Resoluciones del Tribunal..op.cit.pág.673 y 704.
 - (59) A.Mantero apunta que en esta sentencia se utilizan razones positivas que alejan la idea de la no voluntariedad, requisito que consta en el art.77 para todas las infracciones, y entre ellas dos que pone de relieve: a) de tipo cuantitativo, "omisión que se aproxima al 80 por 100 de las bases tributarias declaradas", "partidas de relativa importancia", y b) de carácter formal, "dada la forma en que ha sido deducida". Se felicita este autor de la existencia de sentencias como ésta que ayudan a construir la hoy difícil doctrina en torno al Derecho tributario sancionador (Ley General Tributaria, reseña de Jurisprudencia, Crónica Tributaria,núm.35, pág.190).
 - (60) Boletín Oficial del Estado de 16 de junio de 1981.
 - (61) Señala García de Enterría que hay motivos substanciales para esa traslación que resultan claramente de la configuración del art. 24 de la Constitución como una garantía de la libertad del ciudadano, libertad en la que ocupa un lugar central su básica presunción de inocencia ("La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionatoria de la Administración",Revista Española de Derecho Administrativo, nº 29, junio 1981, pág. - 364).
- El Tribunal Constitucional dice en la Sentencia de 28 - de julio de 1981 (Boletín Oficial de 13 de agosto) que una vez consagrada constitucionalmente, la presunción de inocencia ha dejado de ser un principio general del derecho que ha de informar la actividad judicial ("in dubio pro reo") para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata, tal como ha precisado este Tribunal en reiteradas sentencias". Y añade que "para desvirtuar la presunción de inocencia es preciso una míni-

ma actividad probatoria producida con las garantías -- procesales que de alguna forma pueda entenderse de cargo y de la que se pueda deducir, por tanto, la culpabilidad del procesado". Termina afirmando que hace falta que esa actividad se realice dentro del propio Tribunal penal.

MEMORIA DOCTORAL SOBRE:

La Culpabilidad en los Ilícitos Tributarios

TOMO II



BIBLIOTECA
DE DERECHO

C A P I T U L O S E P T I M O

PRESUPUESTO Y FORMAS DE LA CULPABILIDAD EN

LOS ILICITOS TRIBUTARIOS

1. Ideas generales.
2. La imputabilidad y los ilícitos tributarios
3. Formas de la culpabilidad.
4. Las causas de inculpabilidad en los ilícitos tributarios.

1.- Ideas generales.

La doctrina viene generalmente considerando a la culpabilidad como uno de los fundamentos sobre los que asienta la construcción dogmática del Derecho penal. Por ello, el principio de la culpabilidad constituye un logro irrenunciable de la elaboración moderna de esta rama del Derecho, aceptado no sólo por razones científicas, sino también como baluarte de las garantías del individuo y expresión de la valoración del hombre por la ciencia jurídica.

En relación con los ilícitos tributarios hemos intentado delimitar la culpabilidad desde tres planos distintos: desde el de la teoría en primer lugar, pasando a examinar el derecho positivo a continuación y, finalmente, recogiendo los fallos jurisprudenciales que presentan especial interés sobre el tema. En el presente capítulo se quiere profundizar en los requisitos que tienen que concurrir para, ante un determinado comportamiento en el proceso de aplicación de las normas tributarias, poder afirmar que debe ser calificado como culpable. En otros términos, se examinan las circunstancias que en la persona tienen que darse para admitir que la culpabilidad opera en los supuestos de ilicitud en materia tributaria.

Siguiendo el sentir que se nos presenta como más - generalizado en la doctrina cabe afirmar, en primer lugar, - que quién cometa un ilícito tributario debe ser una persona imputable. Segundo, se precisa concretar la forma en que di cha culpabilidad se manifiesta, o lo que es lo mismo que - grado de intensidad ofrece la conducta culpable, ya que en= ella se puede dar de forma alternativa la presencia de dolo o de culpa. Pero no basta con que se den ambos elementos, - ya que la teoría de la culpabilidad quedaría incompleta en su exposición, si no tuviesemos en cuenta que es posible - que concurren determinadas circunstancias que precisamente= por existir en un caso en concreto, darán lugar a que la - culpabilidad quede excuída. Por ello después de analizar - la imputabilidad como presupuesto, completaremos la exposi- ción con las formas en que se manifiesta y las causas de ex clusión de la culpabilidad, poniendo de relieve las peculia^{ri} dades que presenta en relación con los ilícitos tributa-- rios.

2.- La imputabilidad y los ilícitos tributarios.

El análisis hecho de las opiniones doctrinales - acerca de la culpabilidad requiere profundizar en una tema= que tiene, a nuestro juicio, especial interés y que en cier to modo condiciona aquéllas. La cuestión podría quedar plan

teada en estos términos: ¿Tiene algún significado la teoría de la imputabilidad en los ilícitos tributarios?, o si se prefiere, ¿puede hablarse, o no, de imputabilidad del sujeto con ocasión de la reacción del ordenamiento jurídico tributario frente a las violaciones que se produzcan?.

La imputabilidad aparece en íntima conexión con la culpabilidad, hasta el extremo que una y otra no pueden disociarse. Se puede recordar que la doctrina penal hablaba de la imputabilidad como un presupuesto de aquélla. En tal sentido afirmamos que, a menos que mantengamos una postura contraria a la culpabilidad, -es decir salvo que aceptemos como válida la afirmación de que en toda violación del ordenamiento jurídico tributario lo que tiene significación solamente es el resultado y no la voluntad concurrente-, tendríamos que aceptar también para ser coherentes que la imputabilidad tiene un significado en los ilícitos tributarios. Queremos decir con ello que en el sujeto que lleve a cabo la acción contraria a la norma tributaria, o que omita el exacto cumplimiento de los deberes que pesan sobre él, deben darse determinados requisitos o condiciones que permitan afirmar que la acción o la omisión deben atribuírsele con todas las consecuencias legalmente previstas.

Se puede sostener por ello que si la culpabilidad tiene algún significado, la imputabilidad de la persona autora del ilícito debe concurrir necesariamente. Quién lleva a cabo una conducta, activa o pasiva, debe reunir las condiciones necesarias para conocer el alcance de su conducta y

valorar la misma como contraria a la norma. Cuáles sean -- esas condiciones vendrán marcadas por el Derecho positivo . En el caso de los ilícitos penales tributarios habrá de estar a las normas del Código penal, ya que el delito fiscal está tipificado dentro del mismo. En los ilícitos administrativos tributarios tendremos que acudir a la Ley General Tributaria, y, en su caso, a las normas tributarias especiales. Pensamos que no puede aceptarse la interpretación que se ha dado de que el término voluntarias del art.77 de la Ley citada alude a la imputabilidad, a menos que con ello se quiera decir que siendo ésta un presupuesto de la culpabilidad y refiriéndose la Ley a ésta con el término voluntarias, está haciendo lo mismo con la imputabilidad, ya que -- para ser considerado culpable se tiene que ser imputable.

La imputabilidad encuentra su fundamento en la -- libertad, y no han tenido éxito los intentos de buscar otra fundamentación distinta. La conexión entre ser imputable y ser libre, podría no ser válida en la esfera tributaria en la que es nota característica la imposición de unas determinadas obligaciones. En principio la objeción se nos presenta atractiva, si bien carece de validez a nuestro juicio. -- La imposición de adoptar determinadas conductas está también establecida en normas penales y no por ello, es decir= por estar preconcebida una imposición diríamos penal, se niega que exista libertad, y por ende que el sujeto no puede ser considerado como imputable.

Otro error debe ser a nuestro entender evitado. Nos referimos a conectar la imputabilidad en los ilícitos tributarios con la "justicia" que puede predicarse del ordenamiento en la distribución de las cargas tributarias. Así, según Fernández Montes, cuando ello pueda constatarse -por imposición arbitraria de las cargas o cuando se establecen en base a criterios extrínsecamente recaudatorios-, "será imposible - la apreciación justa de aquél estado o capacidad del sujeto - imputabilidad -, que es requisito indispensable para la posterior proclamación de la responsabilidad" (1). Tales palabras guardan en sí mismas una contradicción, en cuanto parecen olvidar que la imputabilidad se predica del sujeto, y es consecuencia de las condiciones psíquicas necesarias que permiten que pueda actuar de tal manera que se considere - que es la causa de su conducta, y por lo tanto que es culpable, en su caso. Por ello la imputabilidad no puede venir condicionada por circunstancias extrañas a la misma persona, - como serían la justicia mayor o menor del sistema tributario, o los criterios tenidos en cuenta en la distribución - entre los ciudadanos de los tributos. Se confirma nuestro razonamiento si se opina, con Pérez Royo, que la imputabilidad es la capacidad de entender y de querer (2). Concepto - éste que tiene en cuenta solamente al sujeto, y no otras - circunstancias que pueden ser tomadas en cuenta a otros fines, pero no para apreciar si concurre, o no, la imputabilidad.

En la esfera tributaria, y con referencia a las infracciones, no es aceptada por todos la teoría de la imputabilidad. Podemos citar, entre los que la defienden, además del autor citado a Uriarte Zulueta quien expresamente afirma, al estudiar las infracciones tributarias, que, "para que

la acción sea voluntaria es preciso que el sujeto que la -- realiza sea responsable de sus actos. Esto es lo que en el Derecho penal se llama imputabilidad" (3). En otros autores, sin que exista una formulación expresa sobre el tema en relación con los ilícitos tributarios, se deduce que aceptan la imputabilidad, al menos en cuanto admiten la posibilidad de que concurran en ocasiones las denominadas causas de --- inimputabilidad, ya que pensar otra cosa no tendría sentido ante el significado que éstas tienen en la teoría general - del delito (4). Amorós Rica parece seguir una postura contraria a atribuir a la imputabilidad un significado en materia tributaria. Nos dice que "el estado especial de capacidad del sujeto (imputabilidad)... resulta de muy imposible= apreciación, sobre todo justa, en el campo del derecho tributario". Fundamenta tal afirmación en los criterios de reparto de la carga tributaria, punto sobre el que más arriba ya se expuso nuestro comentario (5). La postura de dicho autor nos dá pie para recordar que también se ha pretendido, por= algunos autores, entender la imputabilidad como el nexo causal entre la acción y el sujeto con capacidad de obrar en - el ámbito tributario, privándola en consecuencia de todo - contenido subjetivo (6). Postura extrema que es en nuestra= opinión inaceptable en relación con los ilícitos tributa--- rios.

De cuanto llevamos expuesto se puede deducir que= la imputabilidad se predica de las personas físicas, en cuanto presupone la necesidad de concurrir determinadas condiciones o aptitudes físicas o psíquicas. Surge entonces inmediatamente la duda de sí puede hablarse también de imputabilidad en las personas jurídicas. La doctrina penal, en gene--

ral, hace una exposición de la teoría de la imputabilidad - que parece desconocer en principio el problema, pero que - obliga a buscar soluciones concretas ante determinadas figuras delictivas. Incluso el derecho positivo sigue igual solución. En relación con los ilícitos tributarios es curioso observar que la doctrina, que ha aludido al tema de la imputabilidad, no suele detenerse en este punto pareciendo dar por supuesto la contestación negativa, en especial ante - los diversos tipos de causas que excluyen la imputabilidad - que no pueden concurrir en las personas jurídicas por ser - circunstancias biológicas. El derecho positivo regulador de las infracciones tributarias no soluciona tampoco el problema, a pesar de que parte de que dichas personas pueden ocupar una posición pasiva en la relación jurídico-tributaria, y, en consecuencia, no cumplir los deberes que derivan de - tal situación.

Por lo que se refiere al delito fiscal el art. 319 del Código penal en su apartado tercero utiliza la expresión de que "el delito será imputable", pero sin referir tal condición a la sociedad, entidad o empresa deudora de la cuota defraudada o titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida. El precepto citado efectúa la imputación del delito a las personas físicas que ocupan determinados cargos en aquéllas -director, gerente o consejero delegado-, o que ejerzan efectivamente la administración. En la proyectada regulación de los delitos contra la Hacienda Pública que se contiene en el Proyecto de Ley orgánica del Código penal se prescinde de una referencia a la imputabilidad, por lo que será preciso acudir al Título segundo, del Libro primero, -De las personas criminalmente responsables de los delitos y faltas-, donde el art. 35 determina quién responde penalmente en los supuestos de personas jurídicas sujetos activos de delitos. Sobre este tema volveremos más adelante -- cuando hagamos unas reflexiones acerca de los sujetos en los ilícitos tributarios.

Tres cuestiones pueden ser objeto de exámen para completar nuestras consideraciones acerca de la imputabilidad. La primera es si cabría entender, en el ámbito de los ilícitos tributarios, la imputabilidad como equivalente a capacidad de pena. Tal posibilidad ha sido defendida por la doctrina penal en base al art. 82 del Código vigente. En nuestra opinión tal afirmación es rechazable con referencia a las infracciones tributarias, y lo es en cuanto que en ellas la aplicación de las sanciones tributarias no se suspende por una modificación de la capacidad de entender y querer de la persona a quién se han impuesto. Diríamos que se produce una objetivación del procedimiento sancionador una vez que se ha concretado la deuda tributaria, y en concreto, entre otros sumandos, la sanción que proceda. Por el contrario, en el delito tributario podría llegar a tener cierto significado el concepto que antes decíamos de la culpabilidad en cuanto que la pena personal, impuesta de acuerdo con sus normas reguladoras, puede suspenderse ya esté pendiente, o se haya iniciado su ejecución. Señalemos como aparece nuevamente aquí el fondo subjetivo de la imputabilidad en cuanto se alude a la pena personal, y no a cualesquiera otras. El motivo que justifica la suspensión es caer el delincuente en enajenación después de pronunciada sentencia firme.

Superando esta conexión entre pena e imputabilidad, a que se acaba de hacer referencia, podemos plantearnos el momento en que se debe apreciar la imputabilidad. Cualquiera que sea la manifestación del ilícito tributario, la concurrencia o no de las circunstancias idóneas del sujeto=

para podersele atribuir el hecho, han de ser apreciadas en el momento en que el mismo se realice, es decir cuando se lleve a cabo la acción o la omisión, manifestación externa de una conducta contraria a la norma y presupuesto necesario de toda infracción o delito tributario.

La tercera cuestión se centra en la siguiente pregunta: ¿concorre siempre la imputabilidad?, o, por el contrario, hay causas que permiten excluirla?. Algún autor entiende que la imputabilidad se presume siempre, en cuanto que significa que el acto puede atribuírse al consciente obrar de una persona (7). Sin embargo hay que pensar en que es posible que se den las causas de inimputabilidad, es decir circunstancias que impiden la existencia del ilícito. Las normas penales incluyen aquí la menor edad de 16 años, o de 15 según el Proyecto de nuevo Código; la sordomudez, cuando el sordomudo carezca en absoluto de instrucción; la enajenación y el trastorno mental transitorio. La Ley General Tributaria no se refiere a las citadas causas lo que, en opinión de Uriarte Zulueta, puede plantear problemas sobre todo por lo que a la edad se refiere (8). No obstante, ¿tienen alguna eficacia con relación a los ilícitos tributarios?. Autores no faltan que sin negarlo totalmente les privan de especial significado. Así se dice que "normalmente, sin embargo, no habrá ocasión de aplicar estas causas de exclusión de la imputabilidad en materia de infracciones tributarias, ya que en los casos de incapacidad la infracción se entiende cometida por los representantes legales" (9). Fernández Montes, a su vez, afirma que tales causas tienen escasa importancia en los supuestos normales del delito tributario (10). Por el contrario Gota Losada es de la opinión de que las causas de inimputabilidad, aunque las ignore la Ley General Tributaria, tienen cierta importancia en el campo de las infracciones fiscales, en especial la menor edad (11).

Dos posturas se han sostenido sobre sí la edad de los 16 años o mayoría de edad penal, tiene valor en la esfera tributaria. Uriarte Zulueta mantiene la opinión de que - la mejor solución sobre cuál sea la mayor edad, a efectos - de las infracciones tributarias, es referirla a la mayoría= penal de los 16 años (12). Gota Losada, por el contrario, - es partidario de la tesis de que dicha edad carece de aplicación en el ámbito tributario teniendo en cuenta los arts. 42 y 44 de la Ley General Tributaria. Según este autor "es claro que sí el menor de edad tiene capacidad de obrar en - el orden tributario, las infracciones tributarias le son -- plenamente imputables" (13). En nuestra opinión la primera= interpretación tiene las ventajas de responder a la identidad de naturaleza que existe en todo ilícito tributario, y ser más coherente con nuestra legislación vigente, en un - momento en que se ha procedido a criminalizar ciertas conductas en materia tributaria. De esa forma la minoría de -- edad como causa que excluya la imputabilidad sería idéntica para los ilícitos tributarios. Opinión esta que parece debe ~~ría~~ mantenerse a la vista del sustrato existente en todo delito tributario.

Por lo que se refiere a las otras causas de inimputabilidad no puede negarse, en teoría, su significado en los supuestos de ilícitos tributarios (14) A aquellas ha--- bría que añadir, según el Proyecto de Ley orgánica, "el que, al tiempo de cometer la infracción penal, se halle en estado de embriaguez plena o bajo el efecto agudo de otra intoxicación" (15). En este caso, y en el de situación de trastorno mental transitorio, es condición que "no se hayan producido por el sujeto con el propósito de cometer el delito=

o se hubiese previsto o podido prever la posibilidad de cometerlo" . Entendemos que en materia tributaria estas causas presentan dificultades de ser tenidas en cuenta en la práctica, ya que normalmente existe un periodo amplio para cumplir las obligaciones tributarias por lo que no se podrán valorar las mismas salvo que no desapareciesen a lo largo de aquel.. Ello sin olvidar los mecanismos legales de la representación. Por lo mismo entendemos que las denominadas actiones liberae in causae -caracterizadas por ser la persona inimputable cuando sucede el resultado, pero no cuando puso en marcha la causa que originó el mismo-, no son un obstáculo a la exigencia de las responsabilidades correspondientes con ocasión de los ilícitos tributarios.

3.- Formas de la culpabilidad.

La teoría psicológica no admitía ningún tipo de graduación a la hora de apreciar la culpabilidad en el sujeto o agente de un hecho determinado. Frente a esta solución monolítica la teoría normativa llevó a cabo, mediante un análisis de los diversos elementos de la culpabilidad, una aportación que ha tenido especial relieve en la doctrina penal. En efecto, los autores que siguieron dicha escuela vinieron a señalar en la culpabilidad diversos grados o formas de manifestarse. Nos corresponde ahora llevar a cabo un análisis del dolo y la culpa, como típicas manifestaciones de la culpabilidad, en los supuestos en que se haya cometido un ilícito tributario, tratando de concretar, en la medi

da en que puedan apreciarse, las peculiaridades que ofrezcan en base a la especialidad de la materia en que tiene lugar la transgresión.

El tema señalado no es ajeno a la doctrina tributaria. Hemos tenido ya ocasión de citar una clasificación de las infracciones, formulada hace algún tiempo, que distinguía las que se reputaban culposas, por omisión de la debida diligencia, o dolosas, pudiendo éstas a su vez ser con malicia penal o malicia meramente tributaria (16). Igualmente se confirma la anterior afirmación si recordamos, con Yuste Grijalba, que en las I Jornadas de estudios financieros y fiscales, celebradas en Curia en 1.966, el ponente general Manuel José Cortés Rosa incluyó entre "las proposiciones que sometió a la consideración de los participantes" que la aplicación de penas fiscales a las personas físicas debe tener como presupuesto indefectible el dolo o la negligencia del agente" (17). La conclusión 8ª de dichas Jornadas afirma que: "en las infracciones tributarias que se agotan en la mera inobservancia de un deber, con independencia de cualquier evento, el dolo y la negligencia se refieren exclusivamente a aquella inobservancia."

Digamos en una primera aproximación al tema que el dolo y la culpa en los ilícitos tributarios, deben tener la misma identidad que los elementos integrantes de otros ilícitos de naturaleza distinta. Sin embargo, no conviene olvidar que dentro de los autores que estudian las transgresiones del orden tributario se aprecia por lo general un olvi-

do de ambos, que no es sino consecuencia directa de su postura inicial sobre el tema. Negada toda significación a la culpabilidad en el ilícito administrativo tributario, difícilmente podía pensarse que se siguiese otro camino distinto de no reconocer ni el dolo, ni ~~la~~ culpa, en la voluntad del contribuyente o, en general, de quién se relacione con la Hacienda Pública. Lo que importa, para quiénes así piensan, es el resultado, la violación en sí misma. En consecuencia, la salida lógica para estos tratadistas sería únicamente situar el dolo en el tipo de dicho ilícito, y definirlo con la doctrina finalista como "el conocimiento y voluntad de realizar el hecho típico". Pero en la práctica - quiénes sólo admiten una responsabilidad objetiva -informada por criterios de eficacia administrativa y negadora de una valoración de la conducta culpable como elemento esencial de todo ilícito-, no han intentado tal construcción, sino que se han limitado a rechazar el principio de la culpabilidad, en su sentido tradicional, y en consecuencia han seguido idéntica solución respecto de las formas de manifestarse la misma.

Como confirmación de ello podemos citar a Amorós-Rica quién sostiene que "el dolo o la negligencia en el ilícito o infracción tributaria son circunstancias completamente inoperantes desde el punto de vista legal" (18). Más aún entiende que la nota de voluntariedad en los ilícitos es imposible aceptarla "sí se establece, como es lógico, -son - sus propias palabras- su conexión con los problemas del dolo y de la culpa". La contradicción inherente a la exposición de este autor radica en que rechaza toda investigación

sobre el dolo o la culpa para afirmar que exista el ilícito tributario. Asimismo no pone en relación a aquéllos ni con el elemento subjetivo del agente, ni con el objetivo de la acción, y sin embargo declara que el dolo y la culpa sirven a los efectos de establecer las sanciones. En tal sentido - entiende que "la traducción en un orden práctico de estos - dos elementos (dolo y culpa) como es la voluntariedad, la - maquinación, la reincidencia, la importancia del fraude, - etc., son únicamente circunstancias agravantes de la san- - ción pecuniaria y, por el contrario, la ausencia de estas - circunstancias las convierte en un atenuante si dentro de - éstas se constituye como muy cualificada: la de la confor- - midad del sujeto pasivo respecto a la calificación" (19). En estas mismas palabras se pone de relieve la debilidad de la argumentación, ya que primero admite una función propia del dolo y de la culpa pero niega la voluntariedad - por lo que no acertamos a averiguar que son uno y otra si no son - manifestaciones de la culpabilidad-, ni tampoco situa el do lo dentro de la teoría del tipo. Pero es que, además, se puede uno preguntar por la razón que justifica que el do lo y la culpa sirvan como elemento para graduar una sanción, toda vez que no otorga relieve o significado a la voluntad - del agente en la comisión del ilícito tributario. En nues- - tra opinión la construcción es forzada, ya que se constata la existencia de unas manifestaciones típicas de la volun- - tad, de mayor o menor gravedad, pero se la niega todo signi- - ficado constitutivo del ilícito. Se les reserva es verdad - la función de "establecer las sanciones máxime cuando éstas no se fijan de una manera rígida e inflexible, sino entre - límites mínimos o máximos", pero no se explica la fundamen- - tación lógica de tal cometido.

Creemos que es preciso hacer algunas consideracio- - nes en torno al dolo y la culpa, como las dos manifestacio- - nes típicas de la culpabilidad, teniendo en cuenta los razo- - namientos hechos con carácter general. Con ello queremos in- - dicar que siendo necesaria la concurrencia de culpabilidad=

en el sujeto a quién se atribuye el comportamiento tipificado como ilícito tributario, lo que hay que precisar ahora - es cuáles son las notas identificadoras del ilícito doloso o culposo. Entendemos por ello inoperantes, o al menos, sin especial relieve, aquellos supuestos que en teoría pudiesen presentarse con ocasión de violación de normas tributarias, caracterizados por darse simplemente la previsión de un determinado resultado sin concurrir la voluntad decidida de alcanzar el mismo.

¿En la esfera tributaria cuál es de las dos manifestaciones la que predomina?. En nuestro derecho positivo no hay una disposición general para todos los ilícitos tributarios a favor de los dolosos, reservándose el castigo de los culposos solamente para los supuestos legalmente previstos. Tal posibilidad, en principio aplicable al ilícito penal tributario en base a las normas del Código, presenta, sin embargo, la limitación de que la estructura del tipo delictivo -nos referimos al delito fiscal-, no permite configurarlo como un delito culposo. Asimismo hay que tener presente los caracteres de las infracciones tributarias sustantivas que tendremos ocasión de examinar. Por ello, puede en verdad afirmarse que en los ilícitos tributarios predominan en principio, sin perjuicio de ulteriores matizaciones, los que reúnen los caracteres de ilícitos dolosos, tanto por su propia significación, como por la forma en que están tipificados. Vamos por ello a centrarnos en los mismos en primer lugar.

Se puede cuestionar si las referencias que se hacen al dolo, con ocasión de los ilícitos tributarios, supone

o no una modalidad especial. Es decir, si el dolo en dichos casos se identifica o no con el dolo penal. En nuestra opinión creemos que sólo en sentido didáctico podría hablarse de dolo fiscal o dolo tributario, queriendo expresarse con ello que se produce con ocasión de la aplicación de normas fiscales. Por ello observaremos que una vez que se examinen los supuestos de ilícitos tributarios dolosos, sean penales o administrativos, tendremos ocasión de comprobar que no se deducen connotaciones suficientes para estructurar una figura de dolo autónoma o específica. La única especialidad radicaría en su caso en el ilícito en sí mismo considerado, pero no en la calificación de la conducta del agente. De aquí que no se considere acertada la afirmación de Giuliani Fonrouge cuando declara que "no es menester ajustarse estrictamente a las enseñanzas de la doctrina penalista, pudiendo existir un concepto fiscal de dolo con caracteres propios" (20). Por el contrario, es válida la afirmación de Quintano Ripollés, de que la distinción entre el dolo penal y el dolo fiscal, o lo que es lo mismo, entre malicia penal y tributaria "me parece un lujo dialéctico sin mayores consecuencias" (21).

Entendemos, por tanto, que el dolo en los ilícitos tributarios será apreciado en función de la concurrencia, o no, de los mismos elementos que en el ilícito penal. Y ello no solo en los supuestos de delito fiscal, sino también en los casos de ilícitos administrativos, ¿Cuáles son estos elementos?. Recordemos que según la doctrina penal el dolo demanda el concurso, no alternativo, de un elemento in

tencional y de otro volitivo. En opinión de Fernández Mon--
tes el elemento intelectual del dolo exige que el sujeto -
-contribuyente- conozca los hechos esenciales de su obliga-
ción tributaria y del fraude que comete, y conozca la signi-
ficación de los mismos, contraria a la norma. Después, aña-
de, el elemento volitivo exigirá que lo conocido se quiera=
o desee en su realización (22).

Es necesario hacer algunas precisiones en torno a
dichos elementos, en especial con referencia a los que pue-
den ofrecer mayores dificultades en su apreciación en los -
supuestos de ilícitos tributarios. Primeramente, hay que -
sostener que quien sea el destinatario de la norma tributa-
ria y, por lo tanto, esté en condiciones de no cumplir el -
deber que pesa sobre él, cometerá el ilícito dolosamente -
siempre que conozca los hechos que son integrantes del ilí-
cito tributario. Con ello se requiere que tenga conocimien-
to de los hechos sobre los que aparece tipificado dicho --
ilícito, o lo que es lo mismo los supuestos que están en la
base de su conducta para sabiendo su deber poder apartarse=
de él.

No basta sin embargo con este conocimiento, ya que
debe saber que su conducta es constitutiva de un ilícito --
tributario, o lo que es lo mismo que su comportamiento es -
antijurídico en cuanto que infringe una norma jurídica tri-
butaria, y viola los bienes protegidos por las mismas. No -
hay duda de que el dolo en los ilícitos tributarios demanda
lo que se ha denominado consciencia de la antijuridicidad. Po-
drá pensarse sin embargo que será de difícil apreciación -
tal conocimiento ante el tecnicismo de las normas tributa-
rias. No participamos de tal temor puesto que creemos que ,
en estos ilícitos, es perfectamente aplicable el criterio -
de que "no es necesario un conocimiento jurídico, sino sim-
plemente profano, en punto a la prohibición de la acción" .
Esta afirmación de Del Rosal, se basaba en otra de Mezger -

que contenía referencias aclaratorias plenamente aplicables hoy en día a la esfera de las violaciones en materia tributaria. Entendía este autor esa consciencia de la antijuridicidad como "una apreciación de la acción en el círculo de pensamientos de la persona individual y en el ambiente del autor" (23). En consecuencia bastará que el sujeto tenga conocimiento que su manera de obrar era opuesta a una norma tributaria, en el sentido amplio que se ha indicado, para que se entienda cumplido este requisito en orden a la debida apreciación de que su conducta era dolosa.

El elemento volitivo, consistente en querer el resultado perseguido o producido, también debe concurrir junto con el elemento intelectual en los ilícitos que estamos examinando. En función de ese resultado cabría decir que pueden darse en los ilícitos tributarios las diversas clases de dolo analizadas por la doctrina. De entre ellas nos interesa resaltar el dolo intencional -en el que el resultado obtenido es el deseado-, y el dolo específico, caracterizado por la consciencia de los elementos subjetivos contenidos en la descripción del tipo. Entendemos también que es correcto interpretar como suficiente que en los ilícitos tributarios concorra un dolo eventual, sin que sea necesario el dolo directo de primero o de segundo grado.

Las normas tributarias no suelen utilizar una referencia al dolo, al igual que hacía el Código penal, prefiriendo por el contrario emplear expresiones suficientemente reveladoras de una conducta contraria al cumplimiento de la norma. Nos referimos, entre otras, a expresiones tales como: tendentes a; con propósito de ... etc. (24). Podría así decirse que las normas tributarias se diferencian del Proyec

to de Ley orgánica del Código penal que hace utilización ex presa de la palabra dolo en relación con la infracción pe-- nal.

¿Cuáles son las manifestaciones de la culpabilidad en grado doloso en nuestro derecho positivo?. Distingamos - según se trate de ilícitos administrativos o penales, si - bien en nuestro derecho, a diferencia de otros ordenamientos extranjeros, se ha procedido a tipificar conductas dolosas - en ambos ilícitos y no solo en los supuestos de delito tri- butario. Sainz de Bujanda ya indicaba, con anterioridad a - la Ley General Tributaria, "que la mayoría de las infraccio- nes tributarias que provocan un incumplimiento del deber de pago producidas por omisiones, ocultaciones o defraudaciones son acciones u omisiones voluntarias". Entendemos válido in terpretar que bajo este término dicho autor se refiere a - las conductas dolosas, ya que en el incumplimiento de los - deberes formales aprecia, al menos, una conducta negligente.

En base a los preceptos contenidos en la Ley cita- da se deduce que se exige la concurrencia de dolo en la re- ferencia inicial del art. 79, apartado a), relativo a "las - acciones que tiendan a ocultar a la Administración, total o parcialmente, la realización del hecho imponible o el exac- to valor de las bases liquidables...". Según Pérez Royo el - artículo citado da entrada en el tipo a un elemento subje-- tivo: la intención fraudulenta o, en todo caso, de oculta-- ción. De aquí que entienda que los comportamientos a que se refiere dicha norma se hallen encaminados a conseguir la fi nalidad de la ocultación a la Administración (25). La cali- ficación que hace el autor mencionado de este supuesto como

de dolo específico sería válida si se aceptase tal categoría. Sin embargo la clasificación dolo general y dolo especial es hoy escasamente seguida por la doctrina penal española (26). Por ello creemos que en el supuesto del art. 79, a), se presupone el dolo sin necesidad de calificarlo expresamente, en principio. De manera que quién realice la conducta en él tipificada con conocimiento del hecho y del significado antijurídico del acto, y queriendo alcanzar el resultado de ocultar a la Administración la realización de hecho imponible o el exacto valor de las bases, se puede decir ciertamente que su comportamiento integra un ilícito doloso. Si se quiere concretar sin embargo en cual de las modalidades de dolo, a que se refiere la doctrina, tendría mejor encaje el previsto en el artículo citado, podríamos decir que puede ser dolo directo o eventual, o lo que es lo mismo que es suficiente para apreciar la intencionalidad que quién siga el comportamiento tipificado en el art. 79, a), consienta en el resultado de ocultación admitiéndolo al menos como probable (27). (28).

Con esta interpretación creemos desafortunada la de quiénes consideran que en este artículo de la Ley General Tributaria, relativo a las infracciones tributarias de omisión, no se aprecia ninguna alusión a la conducta del que podríamos denominar contribuyente infractor. Tal es el caso de Velasco Alonso quien ya opinaba, en un comentario escrito a raíz de la aprobación de la Ley, que el precepto examinado sugiere afirmar la "irrelevancia del elemento intencional de acuerdo con los principios de la responsabilidad objetiva". Esta afirmación no es sino consecuencia de creer que el elemento subjetivo de la infracción tributaria consiste en la mera conciencia o voluntad de la acción.

Entendemos que no es válida tal afirmación ya que literalmente el texto no dá pie para ella, pues se refiere a la acción entendida en sentido amplio como comportamiento del agente, comportamiento que viene cualificado por un animus= que no es otro sino el logro de un resultado: ocultar a la Administración. Ello presupone un saber y un querer cualificado que integra la esenciaa de este injúto fiscal. Hubiera sido preferible que el precepto tuviese una redacción más explícita, resaltándose los aspectos subjetivos del comportamiento doloso. Sin embargo, la jurisprudencia, que ha tenido ocasión de producirse en torno a este artículo, ha venido corroborando la afirmación anteriormente hecha. Incluso el propio Velasco Alonso al comentar el art.80 de la Ley, referente a las infracciones de defraudación, no parece seguir plenamente su anterior afirmación, ya que nos dice que se trata de infracciones de omisión cualificadas por la concurrencia de circunstancias de agravación reveladoras de -- "propósitos de obstrucción" a la acción de la Administración o de otras "conductas acreedoras a una mayor responsabilidad" (29). Pensamos que es difícil dar una explicación a estas afirmaciones si no aceptamos que tiene un valor esencial la conducta, o el animus, del sujeto infractor.

En relación con el delito tributario parece no existir lugar a dudas de la necesidad de que el comportamiento debe ser calificado como doloso. Benzo Mestre empezaba su definición del delito fiscal con una referencia expresa a esta forma de la culpabilidad. Decía así que "es delito fiscal toda acción u omisión dolosa....". Añadiendo a mayor abundamiento que "toda acción que constituya delito fiscal se presumirá dolosa" (30). Fernández Cuevas sigue en la misma línea definiéndonos el delito tributario, ya en el año 1.972, como "toda acción u omisión voluntaria, dolosamen

te dirigida a perjudicar los derechos e intereses del ente público..." (31). El legislador al enfrentarse en 1.977 con la modificación del Código incorpora estas opiniones doctrinales al nuevo tipo penal, al menos según el sentir generalizado de los autores. Así Casado Herrero concluye sus consideraciones relativas al nuevo injusto penal declarando - que es "un delito de resultado necesariamente doloso y claramente de tendencia" (32). Rodríguez Mourullo precisa en esta línea que el dolo en este delito consiste en la conciencia y voluntad de que mediante engaño, se causa injustamente a la Hacienda un perjuicio igual o superior, a dos millones de pesetas (33).

Esta opinión generalizada se confirma leyendo la Memoria del Proyecto, que después se convertiría en Ley - 50/1.977, de 14 de noviembre. En ella se atribuía al delito fiscal la finalidad de penar la conducta especialmente dolosa con grave daño a los intereses económicos del Tesoro Público. Por ello se delimitaba de forma precisa el ilícito incluyendo el adverbio "maliciosamente", que luego no permanecería en el texto definitivo. Como ya se expuso en otra ocasión, para cometer delito fiscal es necesario, pero suficiente, el dolo sin requerirse que concorra ningún tipo especial del mismo, por lo que consideramos suficiente para su existencia que concorra el llamado dolo eventual (34) (35).

En el Proyecto de Ley orgánica del Código penal - se mantiene la consideración de delito doloso para el delito fiscal, incluido en el capítulo "De los delitos contra la Hacienda Pública". El art. 370 del Proyecto conserva sustancialmente la redacción del actual art. 319, en lo que - ahora nos interesa, con las modificaciones de que el daño - se causa, consciente y voluntariamente mediante engaño, a -

la Hacienda autónoma, además de a la estatal o local. La cuantía de dicho daño se eleva a tres millones de pesetas. Novedad de especial interés es que en dicho precepto se -- suprime la presunción legal de ánimo de defraudar, incluida hoy en el Código vigente (36).

De lo expuesto cabe concluir que la tipificación - del injusto penal en materia tributaria, tanto el hoy vigente como el que puede serlo en el futuro, tiene en cuenta - el resultado del daño producido a la Hacienda, pero su configuración como delito doloso permite aspirar a que en los supuestos que se produzcan se exija la responsabilidad penal que procede de acuerdo con la culpabilidad del agente.

Nos queda hacer a continuación algunos comentarios en torno a los ilícitos culposos, con el fin de completar - lo ya expuesto con carácter general sobre el tema. En las - violaciones en materia tributaria se piensa que, al menos, - concurre culpa o negligencia en el contribuyente infractor. En este sentido es lógico que los ilícitos tributarios culposos tengan menor importancia que los dolosos, si tomamos como punto de referencia el menor grado de culpabilidad que concurre en el sujeto. Ello sin embargo no supone que no presente especial relieve esta modalidad de ilícitos, no solo por su número, sino también porque normalmente muchos de - ellos no son sino actos preparatorios de otros comportamientos posteriores de mayor gravedad.

¿En dónde podría encontrarse el fundamento de la declaración de culpabilidad?. No parece dudoso que quién se relaciona con la Hacienda y, en especial, quién se encuentra en la situación legalmente prevista por la Ley respecto

al presupuesto de hecho, tiene que soportar los deberes que viene obligado a respetar y cumplir en su caso. Ello determina que deba prestar la debida atención y poner la diligencia necesaria para lograr dar cumplimiento a aquéllos. Por lo tanto, se infringen los deberes fiscales cuando no se observan con diligencia los mandatos contenidos en las normas tributarias. Es entonces cuando se tiene que examinar si el resultado producido -la inobservancia del deber- era previsible o evitable.

Para valorar ambos aspectos opinamos que, en materia tributaria, se tendrán que tener en cuenta las circunstancias personales del agente, así como sopesar la misma naturaleza del deber infringido en base a su propia especialidad principalmente de técnica tributaria. La apreciación de la conducta culposa, en materia tributaria, no presentará grandes dificultades ya que estamos ante comportamientos previsibles subjetivamente sin necesidad de especial formación, y evitables mediante una diligencia ordinaria, no especialmente cualificada. Nos referimos claro está al tipo de deberes que legalmente pueden dar lugar a ilícitos culposos, otra cosa distinta ocurre en los dolosos como ya hemos indicado. No debe olvidarse, que muchas de estas conductas infringen deberes que la Administración pone previamente en conocimiento del interesado mediante el oportuno requerimiento, o que se incumplen cuando los representantes de aquélla están llevando a cabo sus actuaciones de forma inmediata - cerca de los contribuyentes. A su vez, en otros casos, el deber infringido solo se impone a personas cualificadas por las funciones ejercidas, que ponen de relieve una especial-

preparación, o por actividades que solo pueden desarrollarse con el soporte de una adecuada organización. Finalmente, en algunos ilícitos hay un cumplimiento del deber pero fuera de plazo, lo que demuestra que la obligación era previsible y que pudo evitarse con una diligencia normal (37).

En las I Jornadas de estudios financieros y fiscales, a las que ya hemos hecho referencia en este trabajo, - se aprobó la conclusión 9ª que tiene especial interés reproducir aquí, pues está en línea con lo que se acaba de exponer. Dice así: "Puede haber negligencia punible incluso - cuando el agente, al cometer la infracción, no supiera que la está cometiendo; sin embargo, la negligencia debe ser - apreciada en función de las posibilidades concretas de que el agente dispone para evitar la infracción que le es imputada".

Situando el tema en relación con el derecho positivo, se nos presenta con especial intensidad la culpa en los ilícitos administrativos tributarios, frente a la ausencia de manifestaciones de la misma en los ilícitos penales. En efecto dadas las notas, que ya hemos expuesto y que deben concurrir para apreciar la existencia del delito fiscal, no podemos pensar que la conducta que le da origen pueda ser cometida con los requisitos que se predicán de la culpa. Valgan como válidas ahora las citas anteriormente hechas en defensa de que el delito solo puede ser cometido mediando dolo, si bien interpretándolas en el sentido opuesto de que-- dar excluida la culpa (38). Además de aquellos autores opinan en igual sentido Bajo Fernández -"la exigencia de ánimo de lucro, impide el castigo del delito por imprudencia" (39)-,

o Gómez-Dégano- "el ánimo de defraudar informa la construcción legal del delito tributario, excluyendo las posibles formas culposas" (40).

En las infracciones administrativas, incluso antes de la Ley General Tributaria, se constataba que había algunas de ellas que eran leves concukaciones a la norma tributaria, fruto -decía Sainz de Bujanda- de olvidos o faltas de diligencia en el cumplimiento de los deberes formales. Pero, entendía el citado profesor, que la negligencia, por pequeña que sea, implica siempre una mínima culpabilidad, en cuanto que todo ciudadano ha de poner la máxima diligencia en conocer sus deberes tributarios -formales y materiales- y en cumplirlos (41). En la Ley citada, al regular las simples infracciones, no se hace referencia a la culpa. Se trata, en opinión de Quintano Ripollés, de comportamientos similares de indirecta obstaculización a las tareas impositivas (42). Por nuestra parte entendemos que son supuestos de deberes en los que, por su propia naturaleza, el sujeto a -- quién van destinados, o la actuación simultánea de la Administración, es posible haber previsto su cumplimiento y por lo tanto haberse evitado dicha infracción. Por ello opinamos con Pérez Royo que es de aplicación en estas infracciones la referencia a la culpabilidad contenida de forma genérica en la definición de las infracciones, del art. 77, ya que no son sino una modalidad de ellas. Entiende dicho autor que son infracciones "simplemente culposas y que, en consecuencia, basta la simple negligencia para que pueda decirse que existe infracción" (43).

Queremos terminar este análisis de las formas de la culpabilidad en los ilícitos tributarios, afirmando que, la diferenciación que se ha seguido a la hora de criminalizar determinadas violaciones de las normas tributarias nos parece acertada, ya que solo tienen la calificación de ilícitos penales las actuaciones que se pueden calificar como dolosas, sin que ello signifique, tal como se ha expuesto, que no haya entre las infracciones tributarias otras que merezcan tal consideración. El acierto radica en excluir de los ilícitos penales las conductas que solamente reúnan los requisitos de la culpa (44).

Sin embargo se puede sostener, de lege ferenda, -- la conveniencia de una posible reordenación de las formas -- en que se manifiesta la culpabilidad en los ilícitos tributarios, en aras de conseguir una mayor claridad en los términos empleados por las normas, facilitándose así su interpretación y aplicación, mediante una tipificación que responda a la naturaleza esencialmente unitaria del ilícito tributario.

4.- Las causas de inculpabilidad en los ilícitos tributarios.

La doctrina penal ha ido perfilando lo que podría denominarse teoría positiva del delito. Sin embargo en su estudio también hay que tener en cuenta la teoría negativa, es decir aquellas causas o circunstancias que caso de que concurren influirán decisivamente sobre la exigencia de la responsabilidad criminal. En distintas partes de este traba

jo se han analizado las causas que excluyen la antijuridicidad, así como aquellas otras que suponen que la imputabilidad no pueda apreciarse, por lo que se denominan causas de inimputabilidad. En este apartado debemos tratar de indagar acerca de las causas de inculpabilidad en los ilícitos tributarios, es decir aquellas circunstancias que van a motivar que no pueda calificarse al sujeto como culpable a pesar de que la imputabilidad pueda predicarse del mismo. Estas circunstancias también reciben en la doctrina la denominación de causas de exculpación (45) siendo incluidas en - apartados alusivos a la ausencia de culpabilidad (46).

Tanto la teoría normativa como la doctrina finalista del delito coinciden en señalar como requisito para poder apreciar la culpabilidad, junto con la imputabilidad la ausencia de causas de inculpabilidad. Sin embargo, difieren - en el tercer requisito que es la presencia alternativa de - dolo o culpa, según la tesis normativista, o el conocimiento de la significación antijurídica del acto en la tesis finalista.

Antes de examinar el derecho positivo, en el que se enumeran causas de inculpabilidad, se debe recordar que se amplían considerablemente aquéllas si se aceptan determinadas teorías sobre la culpabilidad. Tal ocurre con los autores que piensan que la culpabilidad exige un sentimiento de rechazo interno en el sujeto infractor con relación a su - propia conducta. Caso de admitirse tal interpretación, serían muchas las posibilidades de inculpación del agente. - Córdoba Roda sostiene por ello que "condicionar la culpabilidad a que el juicio de reproche haya tenido una realidad = en el psiquismo del agente, comportaría atribuir a la exención de responsabilidad penal por causa de inculpabilidad, una extensión difícil de admitir" (47).

El derecho positivo se encuentra en la situación= confusa de incluir las causas de inculpabilidad en el art.8º del Código penal bajo la rúbrica "de las circunstancias que eximen de la responsabilidad criminal", que recoge también= causas de inimputabilidad. En el Proyecto de Ley orgánica - de Código penal se opera de idéntica forma, si bien se sus- tituye el término circunstancias por el de causas. Por lo - que a la Ley General Tributaria se refiere no contiene nor- mas generales reguladoras de las mismas. Por ello quedan ne- cesitadas de estudio dos cuestiones distintas. Una relativa a la admisibilidad o no de causas de inculpabilidad en los= supuestos de ilícitos tributarios, y otra el examen en con- creto de aquéllas que teóricamente pudiesen en su caso con- currir.

En un plano teórico la admisibilidad de estas cau- sas no puede ser rechazada, si tenemos en cuenta que hemos= delimitado la culpabilidad en términos tales que se nos ofre- ce como un elemento básico que tiene que concurrir en el - ilícito cometido en materia tributaria. Si ello es así, es - lógico deducir que dicha culpabilidad quedará excluida siem- pre que se puedan apreciar alguna de las causas legalmente admisibles. De aquí se infiere que el tema queda remitido - al derecho positivo. El Código penal enumera unas causas en concreto que deben tenerse en cuenta en el ilícito penal -- tributario. A su vez la Ley de 1.963, aplicable con genera- lidad a los tributos, no excluye las causas de inculpabili- dad. Más aún, en concreto se refiere a alguna de ellas, y= de forma general permite pensar que son aceptables en base= al término voluntarias de su art. 77. En efecto, si se en- tiende que con tal denominación la Ley pretende identificar el requisito o elemento de la culpabilidad en cualquiera de sus formas, podría pensarse con Pérez Royo que "la infrac--

ción no llegaría a existir siempre que se hubiera interpuesto alguna causa que excluye la culpabilidad" (48).

Admitida la posibilidad de que las causas de inculpabilidad puedan concurrir en supuestos de injustos fiscales, tenemos que entrar al exámen de cada una de las mismas. La doctrina no sigue una postura unitaria en su consideración, ya que en algunos autores se califican como causas de inculpabilidad las que para otros son motivo de exclusión de la antijuridicidad.

Entre los tributaristas se alude por López Bereguer como infracciones involuntarias las que pueden obedecer a fuerza mayor o caso fortuito, la ignorancia de la Ley y a error en su aplicación (49). Sainz de Bujanda se refiere como posibles causas de exclusión de la culpabilidad el miedo insuperable, y la ignorancia o error de hecho que "aunque no está prevista en el Código penal, es admitida por la doctrina, considerando que falta la voluntariedad de la acción" (50).

La doctrina penalista incluye entre las causas de exclusión de la culpabilidad el error, el caso fortuito, y el miedo insuperable. Del error nos ocuparemos ampliamente por su especial importancia en relación con los ilícitos tributarios.

El caso fortuito no es aplicable, porque no se da el primero de los presupuestos legalmente previstos, es decir "ejecutar un acto lícito", ya que estamos precisamente ante conductas que violan la norma jurídico tributaria.

El miedo insuperable se regula en el art. 8º, núm. 10, diciendo que "están exentos de responsabilidad criminal el que obra impulsado por miedo insuperable de un mal igual o mayor". Igual redacción se contiene en el Proyecto de Ley orgánica, concretamente en el art. 26 apartado octavo. Teóricamente entraría dentro de lo posible que, concurriendo tal circunstancia, se cometiera un ilícito tributario, si bien no lo creemos adecuado si tenemos en cuenta que, según señala Córdoba Roda (51), la jurisprudencia ha apreciado dicho estado emotivo cuando encontró su origen en un proceso más o menos largo, y no simplemente en una vivencia momentánea. Además de la situación psíquica de miedo, deben concurrir las circunstancias de que sea insuperable, y de que el mal sea real, serio, inminente y no justificado por el ordenamiento jurídico (52). Si partimos del daño causado a la Hacienda, no alcanzamos a precisar cual sería "el mal igual o mayor" que impulsa a obrar al infractor fiscal, tanto si lo consideramos objetivamente por la cuantía, como subjetivamente, ya que responden a una naturaleza distinta.

Conviene precisar asimismo, que es posible que circunstancias ajenas a la relación jurídica-tributaria, causadas por coacción moral o violencia física, sean motivo de posteriores incumplimientos de deberes tributarios. Sin embargo estos supuestos, caso de tener justificación, no operarían por la causa de exclusión de la culpabilidad del miedo insuperable a que acabamos de referirnos.

Antes de entrar a analizar el error, conviene hacer una aclaración de orden sistemático en relación a posibles -

causas de exclusión de la culpabilidad distintas de las ya apuntadas. El profesor Rodríguez Mourullo al estudiar el delito fiscal declara que "en materia de exclusión de la culpabilidad son imaginables supuestos de estado de necesidad=exculpante y de obediencia debida" (53). Entendemos con la generalidad de la doctrina que la obediencia debida es una causa de exclusión de la antijuridicidad (54). Atendiendo a esta consideración se expuso, en el correspondiente apartado que era aplicable a los ilícitos tributarios, sin que ello=quiera decir que dicha posibilidad no esté exenta de dificultades en la práctica.

En lo referente al estado de necesidad exculpan=te, regulado en el apartado séptimo del art. 8º, del Código penal, conviene hacer una precisión. Se considera como causa de exculpación en los casos, más raros, de conflictos de intereses iguales por no ser exigible una conducta distinta.=Por el contrario, en los casos, más frecuentes, de intereses desiguales se viene entendiendo como causa de justificación, en cuanto supone la ausencia de antijuridicidad, ya que en estos casos el mal que se causa es menor que el que se trata de evitar. Tal es la opinión de Rodríguez Devesa (55), -Díaz Palos (56) y del Rosal (57). En su aplicación a los ilícitos tributarios se puede pensar en la dificultad que ofrece que estemos ante un conflicto entre bienes iguales . Por ello creemos más adecuado tratar del estado de necesidad como una causa de exclusión de la antijuridicidad, tal=como se hizo en su momento. Tal sistemática es seguida, por ejemplo, por Gota Losada (58). En cualquier caso, conviene=tener presente que el estado de necesidad no puede haber si=do provocado dolosamente -según el art. 27 número sexto del Proyecto de Ley orgánica del Código penal- o, intencionadamente -de acuerdo con el texto hoy vigente-, por el sujeto.

Finalmente, dentro de las causas de inculpabilidad tenemos que hacer unas consideraciones sobre el error . A diferencia de otras de las causas ya estudiadas, el Código penal no contiene una referencia expresa al error. La doctrina ha venido deduciendo su exámen de varios preceptos -- de dicho texto (59). El concepto de error se trata de delimitar evitándose toda confusión con la ignorancia. Mientras ésta requiere una ausencia de conocimiento, el error presupone que el sujeto que lo padece conoce si bien de forma no cierta, sino equivocada.

El error tiene especial trascendencia dentro de la teoría del delito como consecuencia de los elementos que deben concurrir para apreciar la presencia del dolo. Recordemos la necesidad que existe de que se de en el agente un conocimiento -elemento intelectual- y un querer -elemento volitivo-. De aquí se deduce la significación del error a efectos penales si quién debía conocer correctamente, tiene un conocimiento equivocado. Por ello se suele citar, como clásica, la afirmación de Binding de que la teoría del error es la del dolo al revés. En resumen, se entiende que en la culpabilidad, en los términos concebidos por la moderna teoría penal, es necesario dar entrada al error como causa de inculpabilidad, ya que su concurso es motivado por la ausencia de los elementos que integran aquélla.

La doctrina recoge detenidamente múltiples clasificaciones en base a variados criterios. Se distingue así -- entre error accidental, que recae sobre elementos accesorios del delito, y error esencial, que pueda recaer sobre -- elemento del tipo o sobre la antijuridicidad de la conducta

(60). También se suele exponer como clasificación la que -- contrapone el error de derecho al error de hecho, y dentro de éste según sea vencible o no.

Con estas consideraciones podemos preguntarnos sobre si esta causa de inculpabilidad opera en los supuestos de ilícitos tributarios. Amorós Rica sigue una línea consecuente con su postura previa sobre la voluntariedad, ya que reconoce que si ésta se admite como circunstancia concurrente en el ilícito "es indudable que siempre que se pudiera comprobar la existencia de error por parte del sujeto pasivo sería la desaparición del ilícito y la falta de trascendencia a efectos pecuniarios". Sin embargo sabemos que aquélla no es su postura, por lo que podemos deducir su posición contraria a admitir el error como causa de inculpabilidad - (61).

No es ésta la solución generalizada en la doctrina. Algunos admiten el error como posible causa de inculpabilidad, pero sin dar una sensación de estar plenamente seguros de su afirmación. Es el caso de Fernández Montes en -- los supuestos en que "se diera una falta de coincidencia entre la realidad de una manifestación inveraz para tributación y la representación en la mente del manifestante respecto a la obligación que tiene de manifestar la verdad" -- (62). La mayoría, por el contrario, parecen estar seguros de admitir el error lo que no supone que no efectuen diversas matizaciones según los casos.

Así se entiende que si con ocasión de la comisión de ilícitos tributarios concurre el error de hecho se puede dar la exclusión de responsabilidad. Tal es la opinión de -

Benzo Mestre (63), Solchaga Loitegui (64) y Gota Losada, entre otros. Para este último el error de hecho solo puede -- predicarse de la inexactitud, no de la falsedad, y comprende además del error aritmético, el error de transcripción o los que se derivan de la técnica de la informática. Tal es la interpretación amplia que debe darse, en su opinión, al error de hecho en la Ley General Tributaria, concretamente en su art. 79 a) 2º (65) (66).

En nuestra opinión creemos difícil imaginar en -- materia fiscal, o si se prefiere fiscal-penal, supuestos de error de hecho invencible que excluya la culpabilidad en su totalidad. En cambio parece lógico encontrar casos en que -- dicho error sea vencible, es decir aquellos en que el resultado se pudo y debió haberse evitado aplicando un cuidado -- mayor (67). El error aritmético a que se refiere el artículo citado de la Ley General Tributaria es un error en el -- que se observan dichas circunstancias. Precisamente, porque era inevitable y así se debió hacer es por lo que en dicho error cabe afirmar que concurre un elemento de culpa. Ello -- no hace sino confirmar lo dicho ya sobre el ilícito del art. 79, apartado a), pues si el mismo es un ilícito doloso, pier -- de tal consideración cuando la declaración es inexacta a -- causa de un error aritmético.

El error de derecho puede tener especial significado en el ámbito tributario, ante la proliferación y complejidad de sus normas (68). No debe confundirse error de -- derecho e ignorancia de la Ley. Está excluida toda interpretación que se haga en el sentido de entender que el precepto "la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento" (69), supone una obligación de conocimiento, que en materia tributaria sería inimaginable. En los ilícitos tributarios=

podría pensarse que estamos ante un ilícito que por hacer referencia a unas normas no penales, la ignorancia de las mismas debe excluir la culpabilidad. Tal razonamiento no nos parece admisible, ya que como indica Benzo Mestre "la ignorancia juris es con frecuencia efecto de negligencia -- que no exime de responsabilidad" (70). La ignorancia de la Ley tributaria no puede impedir que se cumpla aquélla, ya que todos deben colaborar a su cumplimiento, siendo una manifestación de esta colaboración, en opinión de Federico de Castro, "respetar las leyes, incluso las que no se conocen, soportando y reconociendo sus consecuencias" (71). Por ello entendemos no aplicable a los ilícitos tributarios como causa de inculpabilidad la ignorancia de la Ley no penal, en este caso de la tributaria, a pesar de existir jurisprudencia con relación a otros ilícitos que ha admitido tal alegación.

El error de derecho, también, tiene trascendencia en materia tributaria, como consecuencia de la propia dificultad que lleva consigo la aplicación de los tributos. La cuestión a examinar se centra en el valor que deba darse a este error en los supuestos en que pueda demostrarse que fué la causa del ilícito tributario. En otros términos, cabe preguntarse si el error de derecho elimina el ánimo subyacente en el agente que cometió dicho ilícito, hasta el punto de que la culpabilidad no podrá serle atribuida.

La nota peculiar del error de derecho en el proceso de aplicación de los tributos radica en que, si bien muchas veces el contribuyente tiene que soportar las consecuencias

que resulten de aquéllos con independencia de toda participación suya, en otras ocasiones se le exige una actitud activa de colaboración en dicho proceso que le supone conocer la norma primero para poder aplicarla después. De aquí que no baste con que suministre los datos, antecedentes o documentos que sean necesarios para que se pueda aplicar el tributo, sino que tiene que llevar a cabo una auténtica interpretación previa a la aplicación de la norma. De aquí la importancia que el error de derecho puede revestir hoy en día, a diferencia de épocas anteriores en que aquella colaboración no era exigida. Especial trascendencia tiene la misma en los casos en que el contribuyente ha de presentar una declaración con la liquidación que proceda, previa al ingreso de la deuda resultante. No queremos sin embargo entrar ahora en los problemas que ofrecen las denominadas autoliquidaciones, en especial con referencia a los errores que se cometan en las mismas, y su repercusión en la culpabilidad de quién esté obligado a realizarla. Dejamos ello, por razones sistemáticas para un momento posterior.

Una vez que hemos apuntado la importancia que tiene el error, veamos que juicio merece a los autores. Por lo general la doctrina admite que el error de derecho sea causa de inculpabilidad. Así Pérez Royo afirma que "no existe infracción de dichos deberes cuando su inobservancia puntual se debe a una errónea interpretación de la normativa legal o reglamentaria". De aquí deduce que no habrá intención defraudadora, y por lo tanto, una vez que se haya probado el error, la infracción quedará excluida (72).

La jurisprudencia admite también el error de derecho como causa de exclusión de la culpabilidad, "considerando que se produce tal clase de error en los casos de dificultades de interpretación de los preceptos a aplicar" (73). La sentencia de 24 de octubre de 1.974 examina los arts. 77, 79 a) y 83 b) de la Ley General Tributaria. Recuerda que en el art. 77, se recoge un principio general del derecho público sancionador, y entiende que la falta de presentación de la correspondiente declaración tributaria por parte de la Sociedad no obedeció al manifiesto deseo de incumplir los deberes tributarios y, en definitiva, de defraudar al fisco ocultando el hecho imponible, sino que fué consecuencia de una errónea interpretación de la normativa vigente basada en la falta de claridad de los textos aplicables y en la ausencia de una jurisprudencia interpretativa en una materia de evidente trascendencia. De aquí que si bien esta conducta en modo alguno puede exonerarle del pago de la cuota tributaria, tiene virtualidad suficiente para aceptar la "falta de intencionalidad defraudatoria", dejando sin efecto la sanción impuesta. También tiene interés la sentencia de 3 de febrero de 1.975 que admite también la errónea interpretación de la normativa aplicable como medio para destruir la presunción legal de culpabilidad, declarando que "la no presentación de las declaraciones obedeció a la errónea interpretación de la normativa aplicable.... por lo que al faltar una clara intencionalidad defraudatoria procede anular la sanción". Destaquemos que el supuesto recogido -- en estas sentencias -- falta de presentación de la declaración tributaria -- ofrece mayores dificultades probatorias que los

supuestos de inexactitudes en las declaraciones presentadas. Finalmente, citemos la sentencia de 31 de octubre de 1.979= que declara como no procedente la calificación de infrac-- ción de omisión en base a que "para la correcta aplicación= del tipo, hay que proceder a una interpretación de preceptos legales, no siempre claros, en cuya redacción no tuvo inter= vención alguna el inspeccionado, no pudiendo hacerse recaer sobre éste las culpas de un confuso texto legal, para apli= carle luego, con todo el peso de la Ley, las penalidades -- de una Ley punitiva, ésta si, redactada en términos claros" De estas sentencias, así como de otras no citadas, se dedu= ce que procede admitir el error en la interpretación como - indicativo de la ausencia de intencionalidad, por lo que el animus defraudatoris queda excluído en tales casos (74).

Las discrepancias de criterio entre la Administra= ción y el contribuyente, como consecuencia de la interpreta= ción de las normas, no suponen la presencia del animus nece= sario para apreciar que se esté ante un ilícito tributario. El Anteproyecto de Ley General Tributaria y de Reforma del= Sistema tributario excluía la comisión de una infracción en base a la aplicación de un criterio distinto por la Adminis= tración. Se refería en concreto a la declaración íntegra, se= ñalamiento o puesta a disposición de la misma de los elemen= tos, informaciones,..... etc., que fuesen necesarios para la determinación y exacción de la deuda tributaria, "aunque los respectivos órganos administrativos la rectifiquen por -- aplicar con criterio distinto la pertinente norma legal" -- (75). La sentencia de 6 de diciembre de 1.971 recoge los - principios fundamentales inspiradores de la norma citada al declarar que no procede calificar el expediente de oculta--

ción pues "existió declaración previa del contribuyente que = contenía todos los datos precisos para llegar a la liquidación practicada por la Administración con meras discrepancias sobre la forma de llevarla a cabo por lo que el mencionado expediente debe calificarse de rectificación".

La supresión en el texto definitivo de la Ley del precepto citado no puede ser entendida como un deseo del legislador de no admitir el error en la interpretación, sino= que más bien fue fruto de considerarlo innecesario -ante la escasa importancia reconocida a los supuestos de autoliquidación-, y arriesgado -por las consecuencias que pudieran derivarse de la incorporación de tal principio general-. Hoy se ve que su mantenimiento en la Ley general hubiera producido efectos favorables de claridad y garantía para el contribuyente, ante el desarrollo de la normativa tributaria y la generalización del sistema de declaraciones con liquidación. (76)

A pesar de no contar con un precepto general, hay algunos en concreto que mantienen idéntico criterio al precepto desaparecido. Así se deduce del art. 150 del Texto refundido de 6 de abril de 1.967 que sanciona "toda falsedad cometida a sabiendas en cualquiera de las declaraciones siempre que lo falseado sea un hecho indudable y no un punto de interpretación o valoración". Encaja este precepto en la doctrina del Tribunal Central y la jurisprudencia del Supremo en la que, como señala Mantero Saenz, se han esgrimido las discrepancias de criterio respecto al mantenido por la Administración, para hacer surgir así una buena fe anuladora del ánimo infractor (77). (78)

Surge así el problema de si la buena fe puede -- operar como causa de exclusión de la culpabilidad, tema relacionado con la presunción de voluntariedad contenida en el derecho positivo. La jurisprudencia penal informada, según Del Rosal, por la *necesitas humanitatis* reconoce el principio de la buena fe excluyendo la culpabilidad tanto dolosa como culposamente, en base a la ausencia de voluntariedad ya que la prueba de la buena fe desvirtúa el reproche de la culpabilidad del agente (79).

En materia tributaria la buena fe puede, y debe -- ser tomada en cuenta, a la hora de apreciar el error del derecho con el fin de determinar si se excluye o no la culpabilidad. Ahora bien debe tratarse de una buena fe no simplemente subjetiva, sino objetiva; es decir, apreciada conforme a las normas vigentes. Así por ejemplo será admisible -- siempre que se declare íntegramente cuantos datos, circunstancias...etc. sean procedentes, aunque se interprete defectuosamente la norma. Igualmente según la sentencia de 31 de octubre de 1.979, no puede hablarse de mala fe -- lo que da pie a entender que hay buena fe -- cuando se trata de calificar una conducta que está originada por la aplicación de -- unos preceptos legales susceptibles de más de una interpretación. Mayores dificultades puede presentar la buena fe -- en supuestos de interpretación extrema, o al límite de la norma, más allá de lo que ordinariamente se deduzca de la misma(80)(81)Por todo ello en este tema del error de derecho, buena fe e ilícitos tributarios nos parece oportuno traer -- a colación algunas palabras del profesor Hernández Gil, pronunciadas en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación: "si el Derecho penal prescindiera por completo de la voluntad volveríamos a un primitivismo recusable. Por eso -- también debemos aclarar nosotros que al rechazar la buena --

fé subjetiva no pretendemos eliminar radicalmente el factor subjetivo representado por la intención o la voluntad. Lo rechazado es que pueda haber una buena fe desprovista de un criterio regulador". Añade finalmente que "la honradez personal se dá en la medida en que se atenga a las reglas de la moral social" (81). Son palabras a nuestro juicio que conviene meditar a la hora de tener en cuenta la buena fe en los ilícitos tributarios.

NOTAS AL CAPITULO VII

- (1) M.Fernández Montès, Imputabilidad, culpabilidad y causas de justificación, X Semana de E.D.F.pág.564. Entiende este autor que la imputabilidad ha sido definida certeramente como "un estado, aptitud o capacidad= del sujeto, base de la responsabilidad criminal".
- (2) F.Pérez Royo, Infracciones y sanciones tributarias, - I.E.F.1972, pág.84.
- (3) M.Uriarte Zulueta, Infracciones y sanciones tributarias.VI Curso de ampliación de estudios y perfeccionamiento de funcionarios. Madrid 1968, pág.6.
- (4) Este es el caso de A.Gota Losada, Tratado del Impuesto sobre la Renta, Tomo V. Madrid 1973, Ed.Derecho Financiero, pág.470 y ss.
- (5) Concretamente nos dice "...que los criterios a que obedecen el reparto de la carga de las necesidades surgen como consecuencia o al amparo de una excesiva recaudación fiscal y, por lo tanto, está teñido de relatividad, circunstancia que no ocurre cuando se trata de los ilícitos criminales, y sobre todo, teóricamente, no es admisible dentro de este campo". Ley...op.cit.pág.-826-7.
- (6) F.Pérez Royo cita como autor que sostiene tal afirmación a S.Musumecchi, Infracciones...op.cit.pág.84, nota - 92.
- (7) J.M.Maureta, Aportación al estudio del delito tributario, X Semana de E.D.F. Madrid 1962, pág.612.
- (8) M.Uriarte Zulueta, Infracciones...op.cit.pág.6.
- (9) F.Sainz de Bujanda, Notas de Derecho Financiero, Madrid 1972, pág.1152.
- (10) M.Fernández Montes, Imputabilidad...op.cit.pág.565.
- (11) A.Gota Losada, Tratado...op.cit.pág.470.
- (12) Prefiere esta solución a situarla en la mayoría de edad civil, o en la capacidad de obrar a efectos tributarios del art.42 de la L.G.T.
- (13) Así se manifiesta Gota Losada, Tratado...op.cit.pág.471.

- (14) Gota Losada dice que "la situación de incapacidad (enajenación mental, sordomudez, etc.) comporta la inimputabilidad de los incapaces". Tratado..op.cit.pág.472.
- (15) Artículo 26, apartado 2º.
- (16) J.López Berenguer, La infracción tributaria, concepto= y naturaleza, clases y consecuencias, IX Semana E.D.F. pág.211.
M.Lomeli Cerezo escribía en 1961 que "en la jurisprudencia del tribunal fiscal advertimos la tendencia general a apreciar la gravedad de la infracción en función, - principalmente, de la existencia o falta de dolo, entendiendo éste como la intención o propósito de eludir el pago de una prestación fiscal. Consiguientemente se -- considera infracción leve aquella que se produzca sin ese propósito doloso. Con base en lo anterior, creemos que de la jurisprudencia del mismo Tribunal puede inferirse la existencia en la responsabilidad por infracciones fiscales de los dos grados de la culpabilidad, o sea, el dolo y la culpa" (El poder sancionador de la - Administración Pública en materia fiscal, Ed.Continental, México 1961, pág.246-7.).
- (17) J.L.Yuste Grijalba, Crónica financiera, R.D.F.H.P. núm. 68, pág.88.
- (18) N.Amorós Rica, Ley General Tributaria, Ed.Derecho Financiero, Madrid 1967, pág.917.
- (19) N.Amorós Rica, Ley..op.cit.pág.842.
- (20) G.Fonrouge, Derecho financiero, Buenos Aires, 1970, --- pág.648. Este autor en la nota 147 de dicha página cita, en contra de su afirmación, al profesor Jarach - quién considera que en materia de delitos tributarios= "se trata indiscutiblemente del dolo penal, tal como - lo define la doctrina penalista".
- (21) Antonio Quintano Ripolles, Tratado de la parte especial del Derecho penal, Tomo III, Ed.Revista de Derecho privado, Madrid 1978, pág.896. Recuerda este autor que la distinción indicada en el texto es "grata a muchos tratadistas italianos y que López Berenguer ha - tratado de aclimatar a nuestro derecho".
- (22) M.Fernández Montes, Imputabilidad, culpabilidad y causas de justificación, X Semana de E.D.F. pág.565.

- (23) J.del Rosal, Derecho penal español, Madrid 1960,pág. 405.
- (24) La Ley General Tributaria hace,por ejemplo, una referencia al dolo fuera del capítulo de las infracciones tributarias, en la sección relativa a los responsables del tributo. El art.38 se refiere a "las personas que dolosamente sean causantes o de igual manera colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias calificadas de defraudación..", La doctrina ha criticado este artículo.
- (25) F.Pérez Royo, Infracciones..op.cit.pág.87".Utilizando una terminología propia del Derecho Penal, puede afirmarse que el precepto citado tipifica una infracción de tendencia; es decir, que para que exista infracción de omisión, en los supuestos mencionados, es necesario no solamente que se produzca la falta de presentación de la declaración o su falsedad, sino que, además dichos comportamientos, se hallen encaminados, en la voluntad del agente, a una concreta finalidad: la ocultación del hecho imponible o de las bases liquidables. Se trata, en definitiva, de un supuesto de dolo específico o, con terminología más correcta, de elemento subjetivo del injusto, es decir,de un supuesto en el que el elemento subjetivo de la intención se integra en la misma definición o descripción del tipo o presupuesto de hecho de la infracción."
- (26) Sobre la distinción entre dolo general y dolo específico nos remitimos a Jimenez de Asua, Tratado de Derecho penal, Tomo V, Buenos Aires, 1963, pág.529 a 543.
- (27) En opinión de Pérez Royo, Infracciones..op.cit.pág. -- 90,"para integrar el elemento subjetivo del injusto en cuestión no es, en todo caso, necesario un dolo directo, sino que puede bastar el llamado dolo eventual; -- para que la conducta se reputé intencional basta con que exista en el agente una representación del resultado de la misma".
- (28) Examinemos el tema de la culpabilidad y sus formas en el Proyecto de Ley Sancionadora de las infracciones tributarias. Dice su art.10 que "constituyen infracciones tributarias de ocultación las acciones y omisiones que tiendan a ocultar a la Administración total o parcialmente, los elementos constitutivos de la obligación tributaria o los demás hechos o circunstancias que concurren en la determinación de la deuda tributaria con el consiguiente perjuicio económico para la Hacienda Pública, con excepción de las calificadas como infracciones tributarias de omisión en el artículo 8º de esta Ley".La acción u omisión no solo origina un perjuicio

cio económico a la Hacienda Pública sino que, según dice la Memoria del proyecto, "es exponente además de un comportamiento especialmente dirigido a evitar la aplicación de los tributos". En estas palabras se está reconociendo la importancia que en las infracciones de ocultación tiene la conducta del sujeto pasivo. La Memoria reconoce que hoy se exige en la Ley General Tributaria que exista un "propósito consciente", confirmando así nuestros comentarios incluidos en el texto al decir que con las infracciones de ocultación "el proyecto colma así una importantísima laguna de la Ley General Tributaria, tipificando con carácter separado, lo que constituye el verdadero fraude fiscal puesto - que ahora se comprenden en esta infracción sólo los - comportamientos que revelan el propósito consciente de eludir el conocimiento por parte de la Administración de datos y circunstancias que conducen a la determinación de la cuota tributaria". La novedad consiste en - que el propósito consciente puede concurrir en todas - las circunstancias que determinan la deuda tributaria y no solo por falta de veracidad en la base imponible. En todo caso, se mantiene el fin del comportamiento en cuanto ha de tratarse de "acciones y omisiones que -- tiendan a ocultar a la Administración".

El art.1022 regula el supuesto derivado del régimen de transparencia fiscal como tipo específico y con carácter separado. Dispone el precepto citado que "la participación por el socio de las entidades que estuvieran en régimen de transparencia fiscal en el acuerdo de - aprobación de resultados sociales que no se correspondan con la realidad, siempre que no hubiere declarado correctamente las rentas sociales que le fueran imputables y no prueba haber procedido de buena fe. Cuando - el socio a que se refiere el párrafo anterior probase la buena fe, se derivará la responsabilidad hacia quien fuera culpable de la falsedad o inexactitud en los mismos términos y cuantía que los que hubieren correspondido a aquél". La valoración de la conducta del socio es manifiesta. Más aún se busca sancionar a quien su - comportamiento reuna los requisitos que en el texto hemos predicado de la culpabilidad. Así resulta del propio preámbulo y de la Memoria del Proyecto cuando dice que "la buena fe del socio queda salvada, pero en tal caso las sanciones que le hubieran correspondiendo serían exigibles a quien fuera culpable de la falsedad o inexactitud".

Por lo que respeta a las infracciones de defraudación baste con resaltar aquí varias frases del preámbulo o de la Memoria que permiten deducir que en el proyecto de Ley subsisten elementos suficientes para tener en cuenta la culpabilidad en la aplicación de las normas sancionadoras tributarias. Así se dice que "para los supuestos que manifiestan una especial malicia reserva el proyecto de ley las infracciones de defraudación". A su vez al ocuparse de las sanciones a imponer a dichas infracciones se afirma que "la peligrosidad que conlleva las infracciones de defraudación, por la intencionalidad que ponen de manifiesto las conductas tipificadas como tales, imponen la adopción de unas sanciones especialmente duras". En particular la multa pecuniaria proporcional se calcula mediante "la aplicación de unos coeficientes multiplicadores, que oscilan entre el dos y el tres, atendiendo al grado de malicia presunta en las diversas circunstancias que el Proyecto ha establecido para la cualificación de esta categoría de infracciones tributarias". Finalmente, la aplicación del máximo coeficiente en los supuestos de falta de declaración e ingreso de cantidades efectivamente retenidas o repercutidas se ampara en la finalidad perseguida. "Se trata, dice la Memoria, de reprimir las conductas que revelan un marcado carácter doloso, puesto que quien las comete, no sólo deja de ingresar a la Hacienda Pública el importe de la respectiva deuda tributaria, sino que además pretende obtener de aquélla sumas respecto a las cuales no le corresponde ningún derecho, con lo que se produce un enriquecimiento injusto para el infractor que en muchos casos podrá constituir un comportamiento delictivo".

Al tipificar las infracciones de omisión se toma en consideración la existencia de un perjuicio económico, requisito objetivo, con el que debe concurrir otro subjetivo consistente en que no exista ocultación contable o registral de los hechos económicos. No se trata por lo tanto de una tipificación meramente objetiva, sino que acude a valorar la actitud o conducta del agente en todo caso.

En suma, el proyecto de Ley permite sostener, como hemos en el texto, que la culpabilidad tiene especial significado y que ha de apreciarse en sus diversas formas. No puede ser otro el significado de las palabras de la Memoria cuando, al justificar la tipifica-

- ción más detallada del proyecto respecto a la Ley General Tributaria, nos dice que "la realidad es mucho más rica, y así hoy quedan comprendidas en la misma especie de infracciones conductas muy diversas que evidencian un distinto grado de culpa o malicia en el sujeto pasivo. Se hace necesario, por tanto, una tipificación más detallada de las conductas antijurídicas, estableciendo un cuadro de ilícitos que comprendan desde el incumplimiento de las obligaciones tributarias como consecuencia de un error de derecho, que reviste escasa peligrosidad pues, aún existiendo perjuicio económico para la Hacienda Pública, es fácilmente subsanable por ésta, hasta llegar a los casos más graves en los que existe manipulación y falseamientos contables o documentales, que impiden o dificultan en extremo la aplicación exacta de la norma tributaria".
- (29) Angel Velasco-Alonso, Las infracciones tributarias, trabajo destinado al Anuario de la Dirección General de Impuestos Indirectos, febrero 1964. El original figura en el legajo 2.485 del Archivo Central del Ministerio de Hacienda, pág.13, 25 y 27:
- (30) F.Benzo Mestre, Esbozo de bases para una ley penal fiscal española, X Semana E.D.F. pág. 575.
- (31) A.Fernández Cuevas, El delito fiscal, XX Semana de E.D.F. pág.40-41. Termina su definición"... en cuanto sujeto investido de soberanía para el establecimiento y percepción de los tributos", José M^a Maureta al estudiar el delito tributario entiende que "en el fraude fiscal el dolo se presume en todo caso; siempre el ánimo del agente no es otro que el de acrecer su patrimonio, beneficiándose a costa del Fisco", X Semana de E.D.F. pág.612.
- (32) D.Casado Herrero, El delito fiscal, H.P.E. nº54.
- (33) G.Rodríguez Mourullo, El nuevo delito fiscal, Civitas - R.E.D.F.,pág.722. Recuerda este autor que "el carácter exclusivamente doloso se remarcaba en el Proyecto del Gobierno mediante el adverbio maliciosamente (...defraudaren maliciosamente al Tesoro Público o a las Haciendas Locales...)".
- (34) J.del Pozo y F.Arnau, Anotaciones sobre el delito fiscal, Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, Vol.I, pág.419 I.E.F.

- (35) En opinión de A.Fernández Cuevas "no se exige un dolo directo; ahora basta un dolo eventual, o sea que el fin inmediato o directo del sujeto agente no tiene - porque ser la elusión del pago de los impuestos: es - suficiente con que, aunque obre movido por otro propósito (por ejemplo, el fraude de acreedores privados)- prevea el resultado dañoso para la Hacienda Pública y lo acepte en sus consecuencias". (Vid.El delito fiscal en la Ley 50/1977, Medidas Urgentes de reforma fiscal, I.E.F.,Vol.I, pág.303).
- (36) Daniel Casado Herrero opina que "la novedad más importante que acusa la nueva redacción se contrae a la su presión" de dicha presunción, que en su opinión "es - altamente perjudicial para el hermeneuta que trate de circunscribir el tipo penal dentro de sus justos términos". El delito fiscal en el Proyecto de nuevo Código Penal, Crónica Tributaria, núm.32, pág.69.
- (37) Muchos de estos supuestos pueden confirmarse en el artículo 78 de la L.G.T. y en el art.5º del Proyecto de Ley Sancionadora de las infracciones tributarias.
- (38) G.Rodríguez Mourullo, El nuevo...op.cit.pág.722.entiende que "la presencia de un tácito elemento subjetivo= de lo injusto, el ánimo de lucro implícito en el verbo defraudar, elimina la posibilidad de incriminación culposa". Por su parte Casado Herrero afirma que "el= delito fiscal nunca puede ser cometido por imprudencia".(Vid.El delito..op.cit.pág.193).
- (39) M. Bajo Fernández, Derecho penal económico, 1978,pág. 567.
- (40) J.L.Gómez-Dégano, El delito fiscal..op.cit.pág.272. - C.Martínez Pérez entiende que "en materia de delito - fiscal el proyecto tipifica solamente la modalidad do losa, no previendo un paralelo tipo culposo" (El deli to fiscal, Ed.Montecorvo,Madrid 1982, pág.402).
- (41) F.Sainz de Bujanda, intervención en el coloquio de la IX Semana E.D.F.,pág.379.
- (42) A.Quintano Ripollés, Tratado..op.cit.pág.908.
- (43) F.Pérez Royo, Infracciones..op.cit.pág.85-86. La tipificación más detallada que efectúa el Proyecto de Ley de 1981 en su art.4 y ss. no impide mantener -

las afirmaciones que se hacen en el texto ya que el -- sujeto pasivo pudo prever el cumplimiento de las obligaciones impuestas --ya sean de carácter formal, de índole contable o registral o de información y colaboración--, y haber evitado la infracción cometida. Ello no significa que la culpabilidad se presente con la misma intensidad en todo caso.

- (44) G.Rodríguez Mourullo, Presente...op.cit.pág.61, opina= que "en principio, solo deben criminalizarse las actua ciones dolosas (incluido el dolo eventual). La infrac= ción negligente de deberes tributarios quedaria, por - ahora, en el marco de la ilicitud administrativa".
- (45) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho penal español, Madrid - 1981,pág.594.
- (46) J.del Rosal, Derecho penal español, Tomo II, Madrid -- 1960, pág. 9.
- (47) J.Cordoba Roda, Culpabilidad y pena. Ed.Bosch,1977, pág. 28.
- (48) F.Pérez Royo, Infracciones...op.cit.pág.81 y 93.
- (49) J.López Berenguer, La infracción...op.cit.pág.211.
- (50) F.Sainz de Bujanda, Notas..op.cit.pág.1152.
- (51) J.Córdoba Roda y G.Rodríguez Mourullo, Comentarios al= Código Penal, Ed.Ariel, Barcelona 1972, Tomo I,pág.349.
- (52) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho...op.cit.pág.619.
- (53) G.Rodríguez Mourullo, El nuevo...op.cit.pág.725.
- (54) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho penal español, Madrid -- 1981, pág.502 y J.del Rosal, Derecho penal español, -- Madrid 1960, pág.337.
- (55) J.M.Rodríguez Devesa, Derecho..op.cit.pág.559.
- (56) F.Díaz Palos, Culpabilidad jurídico penal. Nueva enci= clopedia jurídica Seix, Pág.148.
- (57) J.del Rosal, Derecho..op.cit.pág.359.
- (58) A.Gota Losada, Tratado...op.cit.pág.469.

- (59) Concretamente art.1º, párrafo primero y tercero; art.-565, párrafo primero y art. 8º, ap.8º
- (60) J.M.Rodríguez Devesa los denomina error sobre el tipo y error de prohibición. Derecho...op.cit. pág.597.
- (61) N.Amorós Rica, Ley...op.cit.pág.842. Añade dicho autor, sin mayores precisiones "pero esto no ocurre en los ordenamientos tributarios". Se refiere al significado de la voluntariedad recogido en el texto.
- (62) M. Fernández Montes, Imputabilidad...op.cit. pág.566-7. Añade que en estos casos "es posible que estuviéramos=frente a una amplia posibilidad de dotar al error de -valoración muy trascendente".
- (63) F. Benzo Mestre,Circunstancias...op.cit. pág. 573: "el error de hecho puede llevar,en algunos casos, a la -completa exculpación de responsabilidad".
- (64) J.Solchaga Loitegui, Informe sobre régimen de infracciones y sanciones tributarias. Zaragoza 1975, pág.71.
- (65) A. Gota Losada, Tratado...op.cit. pág.487.
- (66) La sentencia de 1 de octubre de 1979 declara que el ---error de hecho ha de caracterizarse por ser ostensible, manifiesto, indiscutible, ~~in~~dependiente de toda opinión, criterio particular o calificación y excluyendo de su ámbito, por tanto, lo que afecte a cuestiones de derecho, valoración legal de pruebas e interpretación de -disposiciones legales.
- (67) J. del Rosal, Derecho...op.cit.pág.43.
- (68) Así la sentencia de 13 de marzo de 1978 entiende que -no puede aplicarse el concepto de notorio error de hecho, ante la sucesión de disposiciones aplicables que plantea una necesaria interpretación para ser aplica--das correctamente, por lo que no es una cuestión fáctica, sino jurídica.
- (69) M. Uriarte Zulueta, Infracciones...op.cit.pág. 6 declara en relación con el art. .2 del Código civil que "es indudable que este precepto es aplicable a las infracciones tributarias.

- (70) En su opinión tal efecto se produce incluso "en el su puesto de que el delito se tipifique como doloso, pues basta con que el agente quiera -o admita- su conducta= para que las consecuencias legales -incluso no previstas- sean ineludibles". Circunstancias...op.cit.pág.--573.
- (71) Federico de Castro, Derecho civil de España, Tomo I, - Madrid 1955, pág.590.
- (72) F.Pérez Royo, Infracciones..op.cit.pág.94.
- (73) Luis Sánchez Serrano, La declaración tributaria, I.E.F. 1977, pág.421. Cita en nota 81 abundante doctrina jurisprudencial.
- (74) La sentencia de 1º de febrero de 1978 en relación con el art.758 de la Ley de Régimen Local declara que la - defraudación no puede deducirse simplemente de la circunstancia de no declarar hechos declarables cuando razonablemente se duda de la obligación de hacerlo y de los efectos implicados en la declaración de tales hechos.
- (75) Anteproyecto de Ley General Tributaria y de Reforma del Sistema Tributario, Archivo Central del Ministerio de Hacienda, Legajo 4.190, registro 78.970, índice 1435.
- (76) Esta postura se ve confirmada por el Proyecto de Ley - Sancionadora de las infracciones tributarias que regula el alcance que puede tener la interpretación del - contribuyente sobre la existencia de una infracción tributaria. Precisemos que solo opera el art.9 como excepción a la apreciación de la infracción de omisión tipificada en el art.8 apartado 1º, en la que no existe - ocultación.
- (77) Alfonso Mantero Saenz, Procedimiento de la Inspección= Tributaria, E.I.F.T.1979, pág.338. En la 2ª edición de 1981 vid.pág.461.
- (78) La ausencia de un precepto general se trata de suplir con el art.9 del Proyecto de Ley, precepto que excepciona la existencia de infracciones de omisión en base a la apreciación de "criterios razonables" que, si bien tienen un carácter restrictivo y condicionado, pueden= ser considerados como reflejo de la no existencia de - intencionalidad en el sujeto pasivo.

Dice el art.9 que "no obstante lo establecido en el -- apartado 1º del artículo anterior, no se apreciará infracción de omisión cuando la conducta del contribuyente esté fundada en criterios razonables sobre la interpretación de la norma tributaria y su aplicación a los hechos o datos declarados o justificados en los registros o documentos exigidos por la normativa tributaria. No se podrá alegar interpretación razonable en vía administrativa, ya de gestión, ya de reclamaciones, cuando la Administración tributaria se hubiere pronunciado sobre el tema, bien en forma general a través del art. 18 de la Ley General Tributaria, bien en forma particular a través de contestaciones a consultas individualizadas.

Pese a lo dispuesto en el párrafo anterior, siempre se podrá alegar interpretación razonable cuando el interesado, discrepando del criterio sustentado por la Inspección o por la Oficina Gestora, justificase su interpretación con criterios jurisprudenciales establecidos en dos o más Sentencias del Tribunal Supremo o en tres o más Sentencias de Salas de lo Contencioso-Administrativo de Audiencias distintas, siempre que en uno y otro caso se hubiera examinado el fondo del asunto".

El preámbulo del proyecto declara que se recoge la tesis jurisprudencial del Tribunal Económico Administrativo Central en los "expedientes de comprobación sin sanción", consistente en afirmar que no existe infracción de omisión si el contribuyente ha sido veraz y exacto en la declaración de los hechos, pero ha incurrido en errores de derecho como consecuencia de interpretación de normas jurídicas dudosas o confusas".

(79) J. del Rosal, Derecho...op.cit.pág.57-58.

(80) Guiliani Fonrouge, Derecho..op.cit.pág.654 recoge posibles casos de existencia de error "como dispensa de sanción: cuando la ley o las normas de aplicación han sufrido variaciones o interpretaciones confusas que pueden crear una situación de duda; si la cuestión ofrecía dudas interpretativas y el comportamiento fiscal del contribuyente fué satisfactorio; si la materia discutida era muy compleja y el contribuyente tenía buenos antecedentes fiscales".

(81) El art.10, apartado 2º del Proyecto de Ley toma en consideración la buena fe del socio en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal. Sin embargo la carga de la prueba recae sobre él, a cuyos efectos habrá de tenerse en cuenta el art.1º.3.c).

- (82) Antonio Hernández Gil, Reflexiones sobre una concepción ética y unitaria de la buena fe. Discurso leído - el 22 de octubre de 1979 en la sesión inaugural de la - Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Madrid, 1979, pág.35.

C A P I T U L O O C T A V O

PROBLEMAS QUE PRESENTA LA CULPABILIDAD EN RELACION

CON LOS SUJETOS DE LOS ILICITOS TRIBUTARIOS

1. Ideas introductorias.
2. Cuestiones generales.
3. Supuestos concretos en las normas emanadas de la reforma tributaria.
 - 3.1. Planteamiento.
 - 3.2. Regularización voluntaria y delito fiscal.
 - 3.3. Supuestos regulados en la normativa de los Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades.
 - a). Idea general.
 - b). Sociedades transparentes.
 - c). Sujetos obligados a retener.
 - d). Sucesores y unidad familiar.
 - 3.4. Supuestos regulados en otras normas de la reforma -- tributaria.
4. Otros supuestos de interés.
 - 4.1. Planteamiento.
 - 4.2. Entidades Públicas.
 - 4.3. Consulta previa a la Administración.
 - 4.4. Los representantes.
 - 4.5. Personas Jurídicas.

- Apéndice.

1.- Ideas introductorias.

En los ilícitos tributarios, al igual que en cualquier otro ilícito, es necesaria la presencia de un sujeto que ocupe una posición activa con relación al mismo. Frente a él existirá un sujeto pasivo que en general será el ente público titular del crédito tributario. Nos interesa en estos momentos centrar nuestra exposición en analizar que problemas puede plantear la culpabilidad en relación con los sujetos de los ilícitos tributarios, y en particular con quién sea sujeto activo de los mismos.

Nuestro propósito es situar el análisis en los -- tributos que han sido creados en el proceso de reforma tributaria iniciada en 1.977, así como, en general, en las diversas normas que se han ido aprobando desde entonces. **Así** -- junto a supuestos que son ya clásicos en el estudio de los -- sujetos de las infracciones, podremos detenernos en figuras nuevas, fruto de la reforma mencionada, siendo también punto de referencia obligada de cuanto aquí se exponga la -- Ley General Tributaria.

El tema tiene especial importancia en cuanto hablar de culpabilidad en los ilícitos en materia tributaria, supone tomar conciencia de todos los aspectos subjetivos -- que el ilícito lleva consigo. Quiere con ello decirse, que -- mucho de lo que hasta ahora se ha expuesto no sería concebible si no se admitiese la necesidad de los sujetos que han de concurrir en su comisión. Puede decirse entonces, que -- culpabilidad y sujetos son términos que necesariamente aparecen unidos, no sólo en la práctica, sino también en la -- teoría. Es inconcebible pensar en una culpabilidad en abs--

tracto, si no la ponemos en relación con un sujeto. Sin embargo, la afirmación inversa es defendida por estudiosos del tema, en cuanto entienden que es posible ser sujeto de un ilícito, con independencia de cual sea la voluntariedad= concurrente o la intencionalidad perseguida.

Además de por las razones indicadas, el objeto de nuestro análisis ofrece otra faceta que nos parece atractiva. Se trata en definitiva de enfocar, desde una nueva perspectiva, cuestiones ya clásicas en la doctrina, que han sido estudiadas desde otros puntos de vista. Esta nueva óptica no es otra sino la culpabilidad. Como podrá apreciarse en su momento, el tema ha podido ser estudiado en ocasiones ampliamente, y sin embargo convendrá destacar aquellos aspectos que ofrece a nuestro juicio visto desde la culpabilidad, y que quizás no se han puesto de relieve. Tal podría ser el caso de los entes públicos ante las infracciones tributarias, o de quién se dirige a la Administración con el fin de conocer sus obligaciones tributarias mediante la oportuna consulta.

Al mismo tiempo los nuevos Impuestos sobre la Renta y Sociedades nos darán motivo para detenernos en supuestos que exigen una reflexión a la luz de lo que llevamos expuesto sobre la culpabilidad. Así se estudiarán, entre otros, los problemas que ofrecen las sociedades transparentes y las personas obligadas a detraer determinadas cantidades con ocasión de los pagos o abonos que realicen.

Como advertencia previa, aunque parezca innecesario, hay que indicar que no es nuestro afán exponer todos los supuestos que de manera directa o indirecta tengan conexión con los sujetos de los ilícitos tributarios. Por ello aclaramos que nuestro propósito es analizar algunos de ellos, en particular los que tenga, a nuestro juicio, mayor interés en estos momentos por estar conectados con la reforma tributaria, o por haber omitido la doctrina en su análisis los problemas derivados de tener en cuenta la culpabilidad. Siendo toda elección resultado de una decisión previa que implica una renuncia, esperemos que sea valorada la nuestra en función de estas consideraciones en las que se ha intentado fijar nuestro propósito.

2.- Cuestiones generales.

La doctrina suele preguntarse, al comienzo del estudio de los sujetos en las infracciones tributarias, por quiénes pueden tener tal condición. La conclusión a la que se llega es fruto de una concepción amplia de las diversas posiciones en que los sujetos pueden encontrarse frente a la Hacienda Pública. Así se ha dicho que, "en principio, sujeto activo de la infracción y sujeto pasivo de la obligación tributaria no tienen que coincidir necesariamente" (1). Por ello -y tomando como referencia el variado conjunto de

obligaciones y deberes que pueden integrar la relación jurídica tributaria- cabe pensar ciertamente que pueden cometer infracción en materia tributaria tanto los sujetos pasivos, como quiénes "estén obligados al cumplimiento de deberes formales" (2). Tales afirmaciones son válidas a pesar - de que varios de los artículos que la Ley General Tributaria dedica a las infracciones se ponen en relación con los sujetos pasivos, como sujetos diríamos más frecuentes de aquéllas.

En relación con el ilícito penal tributario hay, sin embargo, que tener en cuenta la forma en que se ha tipificado el delito en 1.977. De tal manera que sólo podrán -- ser sujetos quiénes estén obligados principalmente frente a la Hacienda Pública, de forma que puedan realizar voluntariamente el hecho delictivo previsto en el Código penal. - Con ello sólo se pone de relieve la nota peculiar del delito que aparece en conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas, y no de deberes formales.

Es opinión generalizada que el titular del crédito tributario no puede cometer ilícito tributario. Por ello no nos detenemos sobre este punto, salvo para discrepar de Martínez González, quien admite que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria puede cometer ilícitos de esta naturaleza, distinguiendo dos supuestos según que el interés en reparar el acto ilícito se refiera al sujeto pasivo o bien al propio sujeto causante de la ilicitud (3). En general, los supuestos por él contemplados no reúnen las notas identificadoras del ilícito tributario. De aquí que algunos

de ellos se regulen dentro de los recursos que se pueden -- interponer, y no en las normas que integran el régimen sancionador tributario. De esta opinión participa Amorós Rica cuando afirma que "las equivocaciones o errores de la Administración son elementos intrascendentes para la configuración del ilícito"(4).

Después de esta precisión nos parece oportuno hacer una indicación, aunque sea breve, en torno a la etiología de los sujetos en los ilícitos tributarios. Puede pensarse que son múltiples las causas que influyen en la comisión de los mismos. Gota Losada enumeraba los motivos que influyen en las actitudes del contribuyente español, y que podemos nosotros asumir con relación a la comisión de los ilícitos en materia tributaria. Así nos habla de un motivo político -el español se siente poco ligado al Estado-, un motivo social -es profundamente insolidario-, y un motivo de justicia -juzga su conducta en comparación con los demás- (5). A ellos, entre otros, podría añadirse la influencia que han tenido en la pérdida del sentido de culpabilidad en la comisión de ilícitos tributarios, los sistemas de estimación objetiva de bases, la elevación de los tipos impositivos en previsión del fraude, la falta de medios de la Administración para descubrir las infracciones, y la baja valoración social del incumplimiento de las normas tributarias.

Sin embargo, en los momentos actuales se aprecian, incluso externamente, un cambio en las actitudes del contribuyente, sin que se quiera ser altamente optimista, o estar se satisfecho con lo conseguido. Contribuye a ello no sólo la mayor participación en las decisiones públicas por las -

vías ordenadas constitucionalmente, sino también el conocimiento y la información acerca de los ingresos y gastos públicos. Igualmente no se desconoce que también ha influido en ello la tipificación del delito fiscal o las nuevas técnicas informáticas de control por la Administración. En general, se aprecia asimismo un cambio de las actitudes sociales ante el ilícito, fruto de todo lo anterior, que supone una mayor conciencia de los deberes tributarios y, en consecuencia, un incremento del grado de culpabilidad en los supuestos en que se incumplen aquellos, lo que favorece en último término su cumplimiento. Las actitudes ante el ilícito tributario son reflejo de la forma de comportamiento adoptado ante el impuesto, lo que tiene especial importancia ya que "al considerar la presión fiscal psicológica como resultado de una elaboración en la que entre en juego toda la personalidad, se abre, según Sainz de Bujanda, la vía al planteamiento del tema en el ámbito educativo y pedagógico" (6). Por ello nos parece de especial importancia operar en estos momentos de aplicación y desarrollo de la reforma tributaria, de manera que se evite cuanto sea causa de disminución de la culpabilidad de los sujetos pasivos en los ilícitos tributarios (7).

Finalmente, otro tema de interés general debe ser citado aquí: la posible pluralidad de sujetos en los ilícitos tributarios. El Código penal vigente distingue entre el autor, el cómplice y el encubridor. El Proyecto de Ley orgánica de futuro Código denomina el título segundo "De las personas criminalmente responsables de los delitos y faltas". Declarando su art. 31 que "son responsables criminalmente de los delitos y faltas: 1º. Los autores. 2º. Los cómplices"

La Ley General Tributaria no entra en tales diferenciaciones, por lo que en principio, en las infracciones tributarias se tomará en cuenta solamente al sujeto activo, pudiendo existir sin embargo una pluralidad de sujetos. Amorós Rica en base a los supuestos contemplados en los artículos 38 y 40 de la norma citada opina que "podrían hacernos pensar el que en forma larvada hay supuestos o figuras de complicidad o colaboración" (8).

El Anteproyecto de Ley de Disciplina Contable y represión del Fraude Fiscal -elaborado en el año 1.976 en la Dirección General de Tributos con el fin de establecer como decía en su art. 6º. "los principios y normas que constituyen el régimen sancionador aplicable en el sistema tributario español"- dedicaba un capítulo a los responsables de las infracciones. Se disponía así que "en todo caso serán responsables de las infracciones tributarias los autores que las hubieren cometido", y que "en los casos especialmente señalados en la presente Ley serán también responsables los cómplices y encubridores". Su art. 9º delimitaba además quiénes se consideraban autores, cómplices y encubridores,-- así como la forma de operar cuando concurriese más de una persona en la realización de la infracción tributaria (9).

Ante este vacío normativo, que el mencionado texto trató de llenar, no es extraño que Gota Losada opine que "es imprescindible regular adecuadamente la autoría y las modalidades de participación en la realización de las infracciones tributarias". Y añade que "es menester reformar profundamente el concepto de responsable, sustituyéndolo por una adecuada regulación de la participación, aceptando a tal efecto las ideas y conceptos del Derecho penal"(10).

Con la referencia al texto que no llegó a trans--
 formarse en norma legal, así como con la opinión del autor=
 citado dejamos constancia de que el tema no es ajeno a los=
 ilícitos administrativos tributarios, lo que no supone que
 su aplicación no pueda presentar dificultades. Sin embargo,
 por lo que se refiere al delito fiscal, en teoría al menos=
 y como consecuencia de su inserción en el Código penal, tien
 enen que ser tenidas en cuenta las reglas generales sobre -
 autoría y participación, salvo las especialidades que apare=
 cen en sus normas reguladoras. No entramos ahora en mayores
 comentarios sobre este tema, ya que nos ocuparemos poste---
 riormente de él, a la vista de la redacción dada al art.319
 por la Ley de ~~Med~~idas Urgentes.

3.- Supuestos concretos en las normas emanadas de la refor- ma tributaria.

3.1. Planteamiento.

En este apartado vamos a examinar diversos supuest
 os que presentan notas peculiares en torno al tema de la -
 culpabilidad en los ilícitos tributarios. Empezaremos por -
 aquéllos que, dentro de las normas que integran la reforma=
 tributaria, pueden tener mayor interés por su novedad. A -
 tal fin examinaremos la Ley de Medidas Urgentes de 14 de n
 oviembre de 1.977, deteniéndonos a continuación, principalment
 e, en la Ley 44/1.978, de 8 de septiembre del Impuesto so-
 bre la Renta de las Personas Físicas, Algunos de los casos=
 que contemplaremos de ésta ofrecen aspectos comunes con -

otros regulados en la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, -- del Impuesto sobre Sociedades.

Será necesario también aludir a otros temas conec tados con los sujetos activos de los ilícitos examinando - los problemas a que puede dar lugar la culpabilidad en rela ción con los mismos, aunque sean más conocidos y, por lo -- tanto, la doctrina los haya estudiado más detenidamente. Por ello, nuestra exposición, tendrá que ser necesariamente bre ve.

3.2. Regularización voluntaria y delito fiscal.

La reforma tributaria toma su punto de partida en la Ley 50/1.977, de 14 de noviembre, denominada Ley de Medi das Urgentes de Reforma Fiscal. "Medidas que, según Fernán- dez Ordoñez , en efecto, se han incorporado con urgencia a nuestro ordenamiento jurídico-positivo, pero no con precipi tación o sin reflexión" (11). Junto a medidas de carácter - temporal se incluyen otras proyectadas con más largo alcan- ce. Algunas de ellas tratan de corregir abusos, como ocurre con la utilización de las instituciones jurídicas para fi-- nes distintos de los que les son propios, especialmente en el campo del Derecho de sociedades. Así las normas de su ca pítulo séptimo, relativas a la elusión fiscal mediante so-- ciedades, son una muestra del propósito del legislador de - admitir "el predominio de la realidad material sobre la apa riencia jurídica" (12), procurando evitar que al amparo de la norma dictada con otro fin se produzcan situaciones de - inculpabilidad o al menos de no sujeción a gravamen. A su -

vez, el establecimiento del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, o el levantamiento del secreto bancario son medidas de control que va a hacer más difícil que queden sin sancionar ilícitos tributarios cometidos por personas que deben ser consideradas culpables. En última instancia, todas ellas van a ser instrumentos eficaces para apreciar la culpabilidad en los sujetos que han seguido voluntariamente un determinado comportamiento.

De la Ley de Medidas Urgentes queremos destacar dos supuestos, concretamente el delito fiscal y la regularización voluntaria, de los que seguidamente vamos a ocuparnos.

Una de las novedades de la citada Ley viene constituida por la denominada "regularización voluntaria de la situación fiscal", a la que se dedican los artículos 30 a 34, desarrollados por las Ordenes Ministeriales de 14 de enero de 1.978. Es obvio que no es nuestro actual cometido examinar toda la rica problemática que han suscitado dichos preceptos tanto en la teoría, como en su aplicación. Nuestro comentario tiene que girar en torno a una pregunta. ¿Qué significado tiene desde el plano de la culpabilidad la conducta de quién lleva a cabo voluntariamente la regularización que le concede la Ley?.

No se puede afirmar, en principio y sin más averiguaciones, que quién regulariza su situación tributaria es culpable de una acción u omisión anteriormente cometida. Puede ser éste, aunque no necesariamente, el motivo de acogerse a la regularización. Sin embargo, diríamos que en la

mayoría de los casos supone una actuación encaminada a rectificar un comportamiento susceptible de haber sido calificado como ilícito tributario, y es precisamente, por esa iniciativa, en función de la regulación legal por lo que la Administración se abstiene de entrar en comprobar si la actuación fué en su día culpable o no. Mas aún no se procede a investigar si hubo o no ilícito, sino que se comprueba si la rectificación que ahora se hace reúne los requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios de la regularización.

En conclusión, quién regulariza su situación fiscal voluntariamente, no puede entenderse que necesariamente fue sujeto, en su día, de un ilícito tributario cometido de forma voluntaria. Pérez de Ayala señala, en esta línea, como posibles motivos para acogerse a la regularización los siguientes: por existir conciencia de haberse cometido deliberadamente infracciones tributarias; por sentido de responsabilidad, cuando se haya infringido involuntariamente una norma en virtud de un error de derecho al interpretarla, lo que no supone, a su juicio, un comportamiento ilícito, ni sancionable; y, finalmente, por un deseo de colaborar en la filosofía de la reforma fiscal de gravar la auténtica situación económica del contribuyente (13).

De aquí se deduce que los efectos que de la regularización se siguen pueden considerarse similares a la amnistia. Conviene sin embargo, precisar como en algunos casos, al no existir culpabilidad en la violación de la norma, con independencia de acogerse o no a regularización, tampoco hubiera sido procedente imponer sanción alguna. Interesa

apuntar que en la mayoría de los casos, la justificación -- de la no imposición de las mismas se encuentra en la actitud positiva del contribuyente que en el fondo no es sino un re conocimiento de su posible culpabilidad anterior.

En todo caso, la anulación de los antecedentes -- que tenga el sujeto pasivo a efectos de la reincidencia, -- supone una nueva posibilidad concedida en la Ley para que su futuro comportamiento no sea constitutivo de nuevos ilícitos tributarios.

Por lo que se refiere al delito fiscal hemos de -- atenernos al art. 35 de la Ley de 14 de noviembre de 1.977= por el que se dá nueva redacción al art. 319 del Código penal, además de cambiarse el título del capítulo correspondiente, que pasa a denominarse "Del delito fiscal". En principio pue de ser sujeto activo de este ilícito quién tenga, respecto= de la Hacienda Pública, la condición de deudor tributario, -- por lo que normalmente será autor del delito fiscal quién -- sea sujeto pasivo de la obligación tributaria que queda in= cumplida. Como ya se expuso en otra ocasión, en el caso del disfrute ilícito de un beneficio fiscal no tiene por que co incidir sujeto activo del delito con sujeto pasivo de la -- obligación, ya que puede darse ese disfrute dentro de una -- relación colateral o accesoria de la obligación tributaria, o incluso no existir dicha obligación a cargo del autor del delito (14). Lo que no procede afirmar, como hace Bajo Fer= nández es que puede ser sujeto activo el titular de la ven= taja fiscal, ya que el disfrute ilícito de beneficios fiscales puede darse tanto si quién se acoge a ellos no reúne -- los requisitos legales --en cuyo caso no sería titular de la

ventaja fiscal- o reuniéndolos disfruta del beneficio de -- forma indebida, por lo que su comportamiento es ilícito.

En todo caso, es necesario que pueda apreciarse, - la culpabilidad en quién sea sujeto activo del ilícito, de tal forma que no se habrá cometido delito fiscal si no se deduce que estamos ante una omisión o una acción -elusión - del pago o disfrute ilícito- realizadas voluntariamente con el propósito de alcanzar el resultado de la defraudación.

¿Qué ocurre cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida= no es una persona física?. El párrafo tercero del art. 319 contiene una norma de especial interés. Dispone que cuando sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración. La norma busca centrar la responsabilidad en aquellas personas que, - en razón de sus cargos, decidieron llevar a cabo un determinado comportamiento o, al menos conociendo los hechos contrarios a la norma tributaria, no adoptaron las medidas necesarias para impedirlos. Precisamente por ello se considera, que en su actuación se puede apreciar culpabilidad. No olvidemos, sin embargo, que se añade en el art. 319 "... a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad" . Inversión de la carga de la prueba que es criticada por ir contra la presunción de inocencia, que debe destruirse por la concurrencia de culpabilidad.

En opinión de Córdoba Roda procede entender demostrada la ausencia de responsabilidad en cuanto resulte probado que los referidos sujetos no fueron autores de delito - fiscal, ya que el que no resulte demostrado que no fueron cómplices, ni encubridores, no es óbice para su exoneración del - delito fiscal (15).

Frente a estas opiniones que son generalmente admitidas, Bajo Fernández interpreta el art. 319.3 en el sentido de que quién ejerce la administración no viene obligado a probar su inocencia -lo que iría en contra de los principios propios del proceso penal- sino que ha de investigarse de oficio, partiendo de la inocencia del acusado la responsabilidad de tales sujetos, no pudiendo imputárseles el delito si no son responsables (16).

Si la ausencia de responsabilidad queda demostrada, el Código imputa el hecho delictivo al autor material, -expresión confusa que no aparece recogida en otros preceptos de dicho texto. La doctrina critica esta imputación porque opera sólo en el caso mencionado, lo que no es conforme con la técnica penal. Responde el autor material cuando en él se aprecien circunstancias que permitan hablar de que ha realizado el hecho delictivo de forma culpable, y que por lo tanto no se dan circunstancias de inculpabilidad. No responde el autor material si se imputa el delito a los directores, gerentes, consejeros, delegados o administradores en general lo que, en opinión de Rodríguez Mourullo, resulta ciertamente desconcertante, pues toda la doctrina de la autoría y de la participación se construye tomando como piedra angular el ejecutor directo (17).

El precepto comentado, ciertamente original en su planteamiento, suscita otras cuestiones relacionadas con la culpabilidad. Entre ellas se encuentra la de si además de ocupar el cargo, por ejemplo de director, ha de darse alguna otra circunstancia. En nuestra opinión no es suficiente entender que es culpable quién ocupe los cargos mencionados en una sociedad, entidad o empresa en la que se lleven a ca

bo los hechos delictivos. Será por tanto necesario estar al resultado de las investigaciones que se lleven a cabo, conforme a lo indicado en el art. 319, para poderle considera responsable del ilícito tributario.

El Proyecto de Ley orgánica del Código Penal suprime esta norma, en la regulación futura del delito contra la Hacienda pública del art. 370. En su día, si llega a aprobarse, se tendrá que estar a lo dispuesto con carácter general en su art. 35 en donde se regula la responsabilidad penal de quién actúe como directivo u órgano de una persona jurídica. Sobre este artículo, que recoge la tesis sostenida por Rodríguez Mourullo, volveremos más adelante. Dejemos constancia aquí de la oportunidad de reformar un precepto que como hemos visto no se adapta a los principios y a la técnica penal.

Terminemos este comentario indicando que en el delito fiscal es posible que además de quienes tengan la condición de autores, participen otros como cómplices o encubridores. Casado Herrero es de la opinión que su aplicabilidad al concepto de delito fiscal no parece que, con carácter general haya de ser forzada (18). Por nuestra parte creemos que hay que recordar sin embargo, que si en teoría pueden concurrir cómplices o encubridores, no cabe desconocer los problemas que se presentarán teniendo en cuenta que en los ilícitos administrativos tributarios no se toma en consideración ni a los cómplices ni a los encubridores.

3.3. Supuestos regulados en la normativa de los Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades.

a) Idea general.

La normativa propia de los diversos tributos suele contener especialidades en cuanto a las infracciones a que da lugar su incumplimiento, fundadas muchas veces en la inobservancia de deberes formales inherentes a la debida gestión de aquéllos, sin que no falten preceptos que toman en consideración conductas de mayor gravedad. De aquí se deduce que la culpabilidad inherente a los ilícitos que pueden cometerse adopta las diversas manifestaciones que de forma general ya hemos estudiado.

Podemos así recoger ilícitos administrativos que revisten la calificación de infracciones simples y que vienen a ser supuestos tipificados en desarrollo del apartado f) del art.78 de la Ley General Tributaria. Lo peculiar en los nuevos impuestos -siendo ello digno de alabanza- es que se ha acudido a norma de rango legal para su tipificación, en vez de a normas reglamentarias.

Pueden citarse así la infracción simple del art. 34, cinco, consistente en "la ausencia de un cónyuge en la firma de la declaración única". Redacción confusa, que podría incluso llegar a interpretarse de manera que fuese inoperante en la práctica, pero que ha sido aclarada por el art. 166 del Reglamento (19). En principio puede pensarse que esta omisión supone una negligencia grave, expresiva de una disconformidad acerca del contenido de la declaración, o -

por lo menos orientada en contra de los principios que inspiran el régimen de la unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta. Su Ley Reguladora por ello impone una sanción especial, multa de diez a cien mil pesetas. Sin embargo, el Reglamento, parece entender que se trata de una negligencia menos grave por lo que dispone que "la falta de firma de la declaración única por uno de los cónyuges será un defecto subsanable según lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo".

Entendemos, no obstante, que desde el punto de vista de la culpabilidad es más lógica la redacción del art. 166, dos, del Reglamento, aunque puede entenderse que contradice a la Ley. En efecto, en la norma reglamentaria el ilícito consiste en la conducta de uno de los cónyuges de no cumplir el requerimiento de la Administración para hacerlo, lo que supone mayor conciencia del deber que pesa sobre él en base al apartado tres del art. 34 de la Ley, y por lo tanto puede apreciarse un comportamiento especial -- de resistencia o negativa a la Administración, no encajable en el art. 78 d) de la Ley General Tributaria. Ello justifica la cuantía especial de la sanción muy superior a la prevista de forma general en el art. 83 para las simples infracciones.

Por tratarse de un comportamiento individual, del que no puede hacerse responsable a los demás miembros, la Ley dispone que la multa correspondiente a la infracción quede a cargo del cónyuge culpable. A mayor abundamiento, el art. 34., seis, excluye la sanción aludida, de la obligación solidaria de todos los sujetos pasivos que componan la unidad familiar del pago de las sanciones que procedan.

Otro supuesto de infracción simple en el Impuesto sobre la Renta, si bien no tipificado en la Ley sino en el -- Reglamento, tiene como presupuesto la obligación de los sujetos pasivos no residentes en territorio español de designar un representante ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por el Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 11 de la Ley y 26 del Reglamento. Estamos ante un incumplimiento de una obligación que constituye infracción, simple, según el art. 165 -- de la norma reglamentaria, y que presupone negligencia en el sujeto pasivo no residente. Sin embargo, no parece guardar proporción con la otra infracción la sanción que se impone, ya que no es de cuantía superior a la general del art. 83 de la Ley de 1.963, sino que se concreta "en la cuantía máxima de las previstas para dicha clase de infracciones" . Decimos esto, porque dicho incumplimiento puede resultar un medio para impedir que la Administración conozca todo cuanto sea preciso para la aplicación del impuesto, es decir, -- que permita cometer después verdaderas infracciones de omisión. La posible culpabilidad concurrente en este ilícito ofrece a nuestro juicio mayor gravedad, por lo que la -- sanción, una vez tipificado aquél, debió ser acorde con ella.

En aplicación del deber de colaboración previsto = en el art. 111 y 112 de la Ley General Tributaria, y por lo tanto en desarrollo del art. 78 d) y e) de la misma, la Orden de 11 de diciembre de 1.979 delimita una obligación especial a cargo de los Agentes de Cambio y Bolsa, Corredores -- de Comercio y demás fedatarios públicos, así como las oficinas liquidadoras de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Sucesiones, cuyo incumplimiento se considera in-

fracción simple, sancionable según lo establecido en la Ley General Tributaria, en los artículos 21 y 22 del Decreto-Ley 15/1.967, de 27 de noviembre . La obligación consiste - en comunicar a la Hacienda Pública los datos de los transmi- tentes y adquierentes de valores mobiliarios, así como las= operaciones de control. La peculiaridad de este ilícito ra- dica en el sujeto del mismo, en cuanto que sólo los mencio- nados anteriormente pueden incumplir la norma, ya que son - ellos quienes tienen conocimiento de los datos requeridos = por la función que desempeñar(20)(21) Recordemos también aquí la obligación impuesta en el art. 33 de la Ley reguladora - del Impuesto sobre Sociedades de remitir mensualmente infor- mación por parte de los encargados de los Registros Mercan- tiles, Gobernadores Civiles y Notarios, como supuesto de - obligación cualificada por los funcionarios y autoridades - de quién procede, así como por el contenido de la informa- ción que se suministra.

Finalmente, de forma general las leyes regulado-- ras de los dos nuevos impuestos contienen una norma omnicom- prensiva de todos los ilícitos que puedan cometerse. De - aquí que el art. 39 de la Ley de Renta y 34 de la de Socie- dades disponen que "el régimen de infracciones y sanciones= en este impuesto será el establecido en la Ley General Tri- butaria", dejando a salvo un supuesto de infracción de de-- fraudación del que nos ocuparemos posteriormente.

b) Sociedades transparentes.

La Ley 44/1.978, de 8 de setiembre reguladora del= Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dedica su - art. 12 a la imputación de rendimientos, contemplando su--- puestos de transparencia fiscal, terminología que utiliza -

la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en su art.19. No nos corresponde aquí analizar todos los interrogantes que suscita el mencionado régimen y sobre el que ya se han producido numerosos trabajos doctrinales a los que nos remitimos (22). Interesa solamente examinar la regulación vigente del régimen de transparencia fiscal, en cuanto tenga conexión con conductas contrarias a la misma (23).

Precisamos en primer lugar algunas ideas que luego tendremos que tener en cuenta. En el régimen de transparencia, el resultado obtenido por una sociedad se traslada a los socios miembros de aquélla, de tal forma que dicho resultado viene a integrarse en la renta de cada uno de ellos. En consecuencia, las entidades no tributan por el Impuesto sobre Sociedades, mientras que los socios lo harán en el Impuesto sobre la Renta. Supone por lo tanto, según declara Cervera González, la inexistencia de las sociedades desde el punto de vista del gravamen que sujeta su renta al Impuesto sobre Sociedades. Consecuencia de este mecanismo puede ser lo que denomina "cadena de imputaciones consecutivas", que vendrá a dar lugar a auténticos problemas de hecho en la aplicación de las normas (24).

Es cierto que con la transparencia fiscal la personalidad jurídica de las sociedades no se ve afectada y que subsiste su responsabilidad jurídico-mercantil. Sin embargo, a efectos tributarios se rompe el velo de la personalidad jurídica, de tal manera que se prescinde "de la superestructura jurídica que representa el hecho de existir una personalidad jurídica independiente de los socios" (25).

En relación con el régimen sancionador tributario se puede examinar la transparencia fiscal desde la situación de la sociedad en si misma, o desde los socios miembros de aquélla. Ambos aspectos están relacionados entre sí y tienen especial interés.

Dando por supuesto que en la sociedad concurren - condiciones legales para serle aplicable el régimen de transparencia obligatoria o voluntaria, nos podemos preguntar - acerca de cuáles son sus relaciones con la Hacienda Pública, y por lo tanto a que deberes viene sometida. La sociedad está obligada a fijar una magnitud económica que, en -- principio, no tendrá para ella trascendencia tributaria en base a la misma técnica de la transparencia fiscal. Además de ello está obligada a suministrar información a la Administración. El primer deber se deduce del art. 12.4 de la Ley de Renta y 19.3 de la Ley de Sociedades. La terminología utilizada es más correcta en el Reglamento de Renta que en las normas legales, pues se refiere su art. 33. al resultado imputable. Sin embargo, en el párrafo segundo de este artículo, se vuelve a aludir a la base imponible al referir se a las modificaciones en la cuantía de la misma, cuando - puede ciertamente pensarse que ésta no existe en sentido - técnico. En efecto, la misma Ley se refiere a una magnitud -el beneficio atribuido a los socios-, que se determina conforme a las normas -técnica de cálculo-, del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base. No puede olvidarse que la sociedad no tiene obligaciones sustantivas en el citado impuesto, pues no tributa en el mismo conforme al art. 12.5.

¿Qué ocurre si tal resultado no puede determinarse porque la sociedad ha incumplido sus obligaciones formales por no llevar la contabilidad?. ¿Le alcanza el deber establecido en art. 30 de la Ley de Sociedades?. ¿Cabe su inclusión en el art. 35 de la Ley General Tributaria?. Para contestar a estas preguntas hay que tener presente que la sociedad, a quién se impone o se acoge voluntariamente el régimen de transparencia fiscal, no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, no tiene deber de declarar, ni obligación de ingresar cuota alguna por dicho impuesto, por lo que no le son de aplicación, en principio, los indicados preceptos. Ahora bien, el mencionado régimen quedaría inoperante si entendiésemos que la sociedad no tiene que llevar contabilidad. De aquí, que a pesar de ser en principio una obligación accesoria de la principal según el art. 35 de la Ley General Tributaria, ha de entenderse que la sociedad viene obligada a llevar sus libros y registros contables, de manera que pueda cumplir la obligación que tiene de declarar el beneficio imputable a cada uno de los socios, según el art. 34.7, cosa que difícilmente podría hacer en otro caso. Más aún, cabe afirmar que tiene que respetar y cumplir tal deber en cuanto que es sujeto obligado del Impuesto de Sociedades, aunque no sea sujeto pasivo. Por ello discrepamos de Zurdo Ruiz-Ayucar cuando afirma que es un supuesto de sujeto pasivo no contribuyente (26), ya que de no ser contribuyente tendría que ser sustituto, calificación no aplicable a la sociedad. Parece mejor entender, en consecuencia, que es sujeto obligado en el impuesto de sociedades a cumplir todas las obligaciones inherentes al mismo, como sí fuese sujeto pasivo, pero sin venir a soportar la cuota del impuesto. Por ello si la sociedad incumple sus

obligaciones contables, lo que supone al menos negligencia en su comportamiento, hay que deducir que en principio estaríamos ante una infracción simple del art. 78 de la Ley General Tributaria. Tendrá igual calificación de infracción simple si la sociedad no comunica la relación de socios al treinta y uno de diciembre de cada año, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 34.7 de la Ley. Sin embargo, en ambos casos el supuesto parece requerir modificar la Ley General Tributaria de modo que se refiera a los sujetos obligados, y no a los sujetos pasivos, como fórmula omnicomprensiva, ya que ésta última parece insuficiente. Otra solución podría ser aplicar el art. 78 de la Ley General, en remisión al 35.2, interpretando que esta obligación de información tiene relación con el hecho imponible, pero no el del Impuesto sobre Sociedades, que no existe, sino el de Renta ya que se refiere a los socios miembros que van a tributar por este último.

Esto nos lleva a entender que no hay infracción de omisión en el Impuesto sobre Sociedades, si una sociedad teniendo que estar sujeta a transparencia obligatoria sigue el régimen común y declara por aquél impuesto. En este caso debe aplicarse el régimen tributario correspondiente, lo que quiere decir que se dará cumplimiento a las normas sobre imputación de rendimientos. No procede aplicar el art. 79 de la Ley General Tributaria porque, independiente de la intencionalidad concurrente, no hay sujeto pasivo del Impuesto, ni hecho imponible, ni base liquidable, lo que hace difícil que se trate de ocultar algo inexistente. Sin embargo, ante las propias condiciones que concurren en la sociedad transparente, en el supuesto citado es posible que se pueda apreciar infracción de omisión en los socios miembros en relación con el Impuesto sobre la Renta, siempre que se den los elementos objetivos y subjetivos tipificados en el art. 79 citado.

Si la sociedad tributa en régimen de transparencia, sin reunir los requisitos legales para ello, existirá una infracción de omisión, o de defraudación, en su caso, en el Impuesto sobre Sociedades.

En relación con los socios apuntamos otros posibles supuestos de infracción. Si la sociedad cumplió correctamente con sus obligaciones, pero el socio no declara por renta los rendimientos imputados, es lógico pensar que se trata de una infracción a calificar conforme a la Ley General Tributaria. La voluntariedad de la omisión seguirá los criterios generales señalados en este trabajo. Si tal ocurre será más fácil apreciar voluntariedad, que si estamos ante el supuesto de que el socio no declara porque la sociedad antes no cumplió con sus obligaciones. En este caso, en el que nos remitiríamos a los ya contemplados anteriormente, la intencionalidad de la infracción puede ser más grave ante el reducido número de miembros de la sociedad.

En teoría las soluciones posibles son varias, siendo difícil encontrar la más conveniente. Cabe una tipificación ex novo, cosa que no ha hecho la Ley. Se puede pensar en exigir responsabilidad a los administradores, lo que no resolvería el problema planteado, o hacer una interpretación extensiva de la norma, lo que no parece admisible. Podría también trasladarse las sanciones a los socios en el Impuesto sobre la Renta, por entender que hay una omisión en dicho impuesto en base a una manifestación de voluntad expresada en el acuerdo social en el que se acordó no fijar el resultado imputable a los socios. De ello quedaría excluido el socio que haya salvado su voto, entendiéndose que no hay infracción en renta.

En cualquier caso, estamos ante un tema controvertido que exigirá una depuración doctrinal y jurisprudencial previa a una revisión legislativa, ya que los supuestos base de infracción, voluntariedad, personalización....etc., - ofrecen puntos oscuros de difícil interpretación con arreglo a los esquemas tradicionales. Asimismo hay que tener en -- cuenta los motivos que han influido en el régimen vigente - de transparencia fiscal, la interrelación entre sociedad y socios, el reducido número de éstos y la superación de he-- cho de la personalidad jurídica a efectos fiscales. De aquí que nos parezca adecuado entender, con Zurdo Ruiz-Ayucar, - que la transparencia afecta solamente a la responsabilidad= tributaria por rentas percibidas, y no debe extenderse a - responsabilidades de la sociedad por causa de otros tribu-- tos distintos (27). Las consecuencias de infracciones come-- tidas voluntariamente por la sociedad deben ser soportadas por ella, sin que sean trasladables a los socios.

Como complemento de lo anterior hay que hacer una breve referencia al art. 33.2 del Reglamento de Renta. En = principio en dicho precepto se prevé una rectificación de - la cuota del Impuesto caso de que se modifique la cuantía - de la base imponible, según su propia terminología. En se-- guida surgen los interrogantes. Dejemos de lado si la modi-- ficación del resultado imputable es debida a la actuación - de la Administración descubriendo que hay error en su cálculo, ya que entonces no se producirán efectos especiales. La= cuestión es distinta si la Administración descubre que ha - habido ocultación voluntaria. Podría estimarse que la sociedad ha cometido una infracción simple del apartado f) del -

art.77, teniendo en cuenta, además de lo antes expuesto, que no hay perjuicio económico para la Administración, ya que - se entiende que se procederá a rectificar posteriormente la cuota del Impuesto correspondiente a la renta del socio. Favorecería tal conclusión el pensar que no hay deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia del - régimen de transparencia.

En resumen, la reforma fiscal nos trae nuevos supuestos de ilícitos tributarios, en los que si bien la voluntad debe continuar siendo presupuesto de aplicación de la norma, las dificultades aumentan como consecuencia -- del especial significado del régimen de transparencia fiscal, así como de la técnica de cálculo del resultado imputable.

c) Sujetos obligados a retener.

En el proceso de aplicación de los tributos el -- legislador dispone, a veces, que quede obligado quién ocupe una determinada posición en sus relaciones con el contribuyente y con referencia al hecho imponible . Aparecen así - los sustitutos del contribuyente en la terminología de la Ley General Tributaria. Por lo que aquí nos interesa son - varias las preguntas que cabe formular. ¿Pueden ser los sustitutos sujetos activos de ilícitos tributarios?. ¿Cómo les alcanza la culpabilidad?. Su presencia, ¿tiene alguna incidencia en la culpabilidad del contribuyente?.

Por el propio juego de la sustitución, /quienes - tienen la consideración de sustitutos por imposición legal,

y en lugar del contribuyente están obligados a cumplir las = prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, según declara el art. 32 de la Ley General Tributaria. Por ello puede afirmarse, que la inobservancia voluntaria - de sus obligaciones les hace responsables de su conducta. Incurra por lo tanto en infracción el sustituto, sin que existan dos infracciones paralelas: la suya y la del sustituido. Ello es así porque todo ilícito presupone, como sabemos, una manifestación externa, y en este caso el sustituido no exterioriza voluntad alguna contraria a la norma, ya que el sustituto es quién puede dejar de detraer el gravamen tributario correspondiente, o una vez detraído, no efectuar su ingreso en la forma legalmente prevista.

El supuesto de la sustitución es motivo de que -- los sustituidos, con independencia de cual sea su animus en relación con el cumplimiento de las normas tributarias, no puedan dar lugar a infracciones en cuanto estemos ante su-- puestos en los que se liquida e ingresa el tributo sin su - colaboración. Diríamos que su voluntariedad carece de significado, debiendo estarse al comportamiento e intención del= sustituto.

Lo peculiar en relación con la sustitución es, tal como la doctrina ha venido poniendo de relieve, que por operar el sustituto reteniendo cantidades en aplicación de normas tributarias, es posible pensar en su responsabilidad - criminal. Sin perjuicio de otros antecedentes más remotos . (28), se cita en apoyo de tal afirmación la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 1.970 en la que está previsto por su regla 4ª. que se pase el tanto de culpa al= Juzgado, "tan pronto se compruebe que efectuaron la reten-- ción de la deuda sin ingresarla en el Tesoro dentro del plazo establecido"

En estos casos se estima posible la aplicación del delito común de apropiación indebida del art. 535 del Código penal, sin que sea obstáculo a ello la expresión "en perjuicio de otro", contenida en el citado artículo, (29), pero - siendo necesaria la concurrencia, como dolo específico de este delito, de la intención o voluntad de apropiarse o distraer la cosa con conciencia de deber de restituirla (30). Caso de concurrir los requisitos legales estaremos ante un delito conexo con la infracción tributaria, pero no ante un auténtico ilícito tributario.

En el proceso de reforma fiscal la Ley del Impuesto sobre la Renta y la de Sociedades han venido a configurar nuevos supuestos que guardan relación con la sustitución. - Así los artículos 10 y 36 de la Ley de Renta, desarrollados por el Reglamento en sus artículos 147 y siguientes, regulan quiénes están obligados a retener e ingresar su importe, que cuantía y en qué forma. En el Impuesto sobre Sociedades la retención en la fuente se regula por el art. 32 de la Ley. Conviene aclarar una cuestión previa. ¿La retención regulada en los nuevos impuestos es un supuesto concreto de sustitución?. Si la respuesta es afirmativa todo lo dicho anteriormente les es aplicable, con independencia de la especialidad relativa a la calificación de la infracción contenida en los artículos 39 y 34 de las leyes reguladoras de los impuestos sobre la Renta y Sociedades respectivamente. - Si se opta por la solución contraria, es decir el retenedor no es un sustituto, tendremos que tratar de dar una explicación distinta a la expuesta para la sustitución.

Ferreiro Lapatza entiende que la nueva regulación no destruye los moldes generales del instituto de la susti-

tución, pero fuerza a reconocer en él dos tipos de sustituto: el del que paga en lugar del contribuyente la obligación tributaria y el del que paga en lugar del posible contribuyente futuro, que ha realizado, en parte, el hecho imponible, una obligación accesoria de una obligación tributaria futura e incierta, que se concreta en un pago anticipado y a cuenta (31). Pueden ser discutibles las afirmaciones del citado profesor toda vez que las obligaciones del retenedor existen incluso antes del devengo del Impuesto sobre la Renta, e incluso se producen excepcionalmente una vez devengado éste pero sin saber si existirá cantidad alguna resultante de la liquidación. Bien es verdad que las nuevas leyes se refieren a los sustitutos, y su falta de ingreso de las cantidades retenidas por él, lo que abundaría en la tesis antes citada. Igualmente, en teoría, la pregunta de si la empresa es o no sujeto pasivo sustituto se ha dicho que no tiene contestación clara y segura, de modo que hay argumentos para sostener ambas posturas (32). A pesar de ello, creemos más adecuado entender que el retenedor no es un sustituto, y que estamos ante una figura subjetiva distinta y autónoma de las contempladas en la Ley General Tributaria. Tengamos, además, en cuenta que en el Proyecto de Ley de Renta, remitido a las Cortes, se calificaba como sustituto del contribuyente al retenedor, calificación que fué expresamente suprimida. Sainz de Bujanda opina que quiénes retienen cantidades a los perceptores de rentas del trabajo o del capital no son sustitutos del contribuyente en sentido técnico jurídico, ya que no se realiza ningún hecho imponible ni surge, por tanto, una obligación tributaria, y las cantidades retenidas no consisten en cuotas tributarias. Añade que para explicar la naturaleza jurídica de las retenciones hay=

que acudir a la figura del deber de colaboración con la --- Administración financiera, deber nacido por imperativo legal (33) (34).

De acuerdo con las normas vigentes tiene la consideración de retenedor quién viene obligado a detraer, con - ocasión de los pagos que realice a otras personas, la cantidad que proceda e ingresar su importe. Para los empresarios individuales, señala Julio Banacloche, se prevé la obliga--ción de retener, pero no de ingresar (35). Sin embargo, el Reglamento del Impuesto determina con claridad esta segunda obligación, consecuencia lógica de la primera. Precisamente , en esta segunda obligación es donde radica la mayor culpabilidad de la conducta del retenedor que incumpla sus obligaciones. Por ello, en los nuevos impuestos, se ha creído -- oportuno fortalecer el régimen sancionador hasta el extremo de que los preceptos citados disponen que se califique como defraudación la falta de ingreso de las cantidades reteni--das.

Estamos ante un ilícito que no reúne las características de las infracciones defraudación de la Ley de 1963, ya que en éstas hay una infracción de omisión cualificada - por los elementos subjetivos concurrentes en el infractor.- En la retención que examinamos, no se pueden descubrir elementos propios de las infracciones del art. 79 de la citada Ley, que tengan relación con el hecho imponible o el valor= de las bases liquidables. En los casos previstos en los - arts. 39 de Renta y 34 de Sociedades existirá defraudación= siempre que se haya retenido, no se haya ingresado y tal circunstancia sea conocida por la Administración de oficio o a

instancia de persona distinta del retenedor. Quiere decirse que si no ha existido previa retención, no existirá infracción de defraudación, sin que el incumplimiento de la obligación de retener pueda excusarle de la obligación de ingresar, según dispone el art. 151.2 del Reglamento. Tampoco existirá infracción de defraudación si tal falta de ingreso es conocida por una actuación voluntaria del retenedor, es decir si a iniciativa suya rectifica su omisión anterior. En este caso, en el que ciertamente hay incumplimiento de una norma, no podemos configurarlo como una infracción simple pues no está prevista así en la Ley o Reglamento del Impuesto por lo que no encaja en el art. 78.f) de la Ley General. Tampoco reúne los requisitos de la infracción prevista en el apartado a) del citado artículo, pues éste se remite al art. 35 y el retenedor no tiene la condición de sujeto pasivo. Estamos pues ante una carencia de tipificación del supuesto en la Ley. Ello es aplicable también para el caso de falta de ingreso, sin que haya existido retención previa (36).

¿Cuál es la voluntariedad apreciable en el retenedor?. ¿Existe un animus cualificado, especial?. Dadas las consideraciones que acabamos de hacer, parece razonable que nos centremos en el supuesto que se califica como defraudación. Diríamos que el legislador considera que el comportamiento es doloso, ya que la persona que retiene, ocupa la posición del titular del crédito, aplica las normas reguladoras del tributo y procede a la detracción correspondiente en concepto de ingreso tributario. De todo ello se deduce que, en principio, estamos ante un comportamiento próximo a la apropiación indebida. Por ello cuando el legislador deja a salvo la responsabilidad penal que en su caso proceda, lo que está haciendo no es tanto remitiéndose al ilícito penal

tributario del art. 319 hoy vigente, cuanto a la posible -- aplicación del 535, ya que en aquél se contempla la elusión del pago de impuestos, sin mediar retención previa. Por lo que se refiere al ilícito administrativo ha de ser fruto ne cesariamente de un comportamiento voluntario, por aplicación del art. 77 de la Ley General Tributaria, que reuna los requisitos que hemos predicado del dolo en los ilícitos tributarios ante la gravedad que reviste. Sin embargo, el legislador no ha sido expresivo en este punto, aunque su intención pudo ser esa, si tenemos en cuenta que le impone la sanción máxima aplicable, y admite la responsabilidad penal. Entendemos que siempre debe quedar a salvo la prueba de la falta de voluntariedad, no sólo en aplicación del art. 77.2, sino porque ello también es posible en la esfera penal. En otro caso podría probarse la ausencia de voluntariedad en esta última, y aplicarse sanciones en la esfera administrativa con absoluto desconocimiento de la intención de su autor.

Ya que nos hemos centrado en la falta de ingreso de las cantidades retenidas, conviene indicar finalmente - qué ocurre si no se retiene. Se ha entendido que estamos - ante una infracción simple por remisión del art. 78 al 112 de la Ley General Tributaria. A pesar de que tal artículo - habla de participar en la gestión tributaria mediante reten ciones pecuniarias, no consideramos que el precepto le sea aplicable al retenedor por tratarse de supuestos distintos, ya que no puede considerarse al mismo incluído entre quié nes se enumeran en él. Por ello nos parece desacertado afir mar que "si legalmente el no retener es una simple infrac-- ción, jamás esta actitud negativa podrá ser calificada como de omisión, o de defraudación, siempre que el que debió ser

afectado por la previa retención, no efectuada, verifique - después su correspondiente declaración-autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta"(37). Decimos esto en base a que no está tipificado tal incumplimiento como infracción simple, ni puede estar condicionada la calificación de dicha conducta por el comportamiento posterior que siga otra persona.

d) Sucesores y unidad familiar.

Los principios que informan el régimen sancionador tributario obligan a plantear diversas cuestiones íntimamente conectadas con ellos. Tal ocurre con el tema de la sucesión en el ilícito, y más concretamente de la transmisión mortis causa de las sanciones impuestas con ocasión de infracciones tributarias. La sucesión en relación con los ilícitos penales tributarios parece resuelta doctrinalmente en el sentido de que les son aplicables los criterios generales para todos los delitos, o lo que es lo mismo que la muerte del delincuente da lugar a que se extinga la responsabilidad penal. Por lo tanto si como consecuencia de un delito fiscal, y en aplicación del art. 319, están pendientes o se han impuesto penas privativas de libertad o penas pecuniarias, no se transmiten a terceros responsabilidad alguna. No procede, por lo tanto, hacer excepción para los ilícitos penales tributarios por razón de la materia (38).

Subsiste, sin embargo, el problema en relación -- con los ilícitos administrativos tributarios, pudiendo decirse con Solchaga Loitegui que se trata de determinar si la sucesión en las relaciones tributarias que tiene lugar -- como consecuencia de la muerte de un deudor tributario, se extiende también a las sanciones de esta índole que hayan -- podido ser impuestas, o sí, por el contrario, éstas se extinguen con la muerte del infractor (39). Si entendemos que

las sanciones tributarias pecuniarias son transmisibles --
mortis causa, podrá cuestionarse si no estamos aceptando --
que las consecuencias de la culpabilidad puedan ser exigí--
das a terceras personas distintas de los autores de los --
ilícitos. Parece oportuno, por lo tanto, que nos detengamos
en este punto tan conectado con la culpabilidad en los ilí--
citos tributarios. Decimos ésto porque la interpretación --
que se considere como válida por cada uno será consecuencia
de la posición que se haya adoptado sobre la misma infrac--
ción y sanción tributaria. Así, es lógico que quiénes en---
tienden que su naturaleza guarda conexión con la de los ilí--
citos penales, se opongan a la transmisión a terceros de to--
da responsabilidad. En otras palabras, se acepta un crite--
rio, u otro, según que a la sanción se le atribuya una fina--
lidad restitutoria y de indemnización, o por el contrario --
se piense que debe ser personal, adaptada al infractor, va--
lorando todas las circunstancias concurrentes, y principal--
mente con finalidad preventiva y aflictiva. Por ello es más
fácil aceptar la trans~~mis~~ibilidad por quiénes sostengan la --
primera opinión, que si se sigue la segunda.

No es nuestro propósito entrar en profundidad en--
todos los aspectos que el tema de la sucesión en materia --
tributaria presenta desde un punto de vista teórico, por en--
tender que no es esta la ocasión para ello. De aquí que --
nos centremos en nuestro derecho positivo, procurando resal--
tar cuanto tenga conexión con la culpabilidad en los ilíci--
tos tributarios.

La Ley General de 1.963 no resuelve el tema de la sucesión, siendo opinión generalizada que no procede acudir al art. 72 porque en él no se incluyen las sanciones, sino solamente las ~~deudas~~ y responsabilidades en sentido técnico (40). De las normas reguladoras de los impuestos vamos a - destacar los preceptos contenidos en la Ley 44/1.978, de 8 de septiembre, en especial los que dedica a regular la transmisión de obligaciones pendientes así como aspectos relacionados con la unidad familiar.

En el Impuesto sobre la Renta el período impositivo será inferior al año si el fallecimiento se produce durante el ejercicio, es decir en día distinto al treinta y uno de diciembre. El art. 24.5 de su Ley reguladora viene a considerar a los herederos y legatarios como sujetos pasivos de modo implícito en cuanto declara que "estarán solidariamente obligados, frente a la Hacienda, con los sujetos pasivos supérstites de la unidad familiar". Puede interpretarse que su obligación solidaria se refiere al pago de la deuda tributaria resultante de la liquidación, pues así se deduce del art. 24 que se remite al art. 31.

La Ley solamente precisa que "ocuparán el lugar - del causante a efectos del prorrateo". Debe entenderse dicha expresión en el sentido de que en el derecho a prorratear la deuda tributaria se tendrá en cuenta la parte de - renta que correspondía al causante, tomada íntegramente, y por lo tanto desconociéndose la división producida con ocasión del fallecimiento. Tal interpretación viene a confirmarse en el art. 135 del Reglamento (41).

La duda, que aquí nos interesa señalar, estaría centrada en sí los herederos o legatarios se subrogan en el lugar del causante en relación con las posibles infracciones que pudieran cometerse con ocasión de la aplicación de la normativa del impuesto, así como de las sanciones que fuesen aplicables por aquéllas. De esta manera tiene que analizarse si los sucesores deben soportar las consecuencias derivadas de actos voluntariamente no realizados por ellos, sino en los que la culpabilidad pudo apreciarse, o al menos debió de concurrir, en el causante.

El art. 31 se refiere al pago de la deuda tributaria, pero efectúa una distinción que creemos es del máximo interés, en función del art. 58 de la Ley General Tributaria. Así por lo que se refiere a sus apartados a), b) y c) de dicho artículo, los herederos y legatarios ocupan el lugar del causante, debiendo hacerse cargo de la parte que les corresponda en proporción a la renta de aquél. Sin embargo, por lo que se refiere a sus apartados d) y e) hay que estar a lo dispuesto en el art. 31 apartado cuatro. En base a este precepto, si el causante de la herencia, como miembro de la unidad familiar, fué responsable de los hechos que generaron el recargo de apremio y las sanciones, los herederos y legatarios quedan libres de toda responsabilidad. Por ello habrá que indagar si la infracción fué cometida por el causante debiendo apreciarse, por lo tanto en él la culpabilidad, y no en sus sucesores. Sin embargo, es posible que en relación con las obligaciones que les incumben frente a la Hacienda Pública, puedan los herederos o legatarios realizar acciones u omisiones contrarias a las normas del impuesto. En estos casos, si son responsables de sus hechos deben soportar las sanciones que se deriven de los mismos, sin que les alcance a los demás miembros de la unidad familiar de -

la que formaba parte el causante. Puede ciertamente pensarse que entonces los sucesores no ocupan una posición unitaria, que la Ley sólo la refiere a efectos del derecho a prorratear la deuda, sino que cada uno tendrá que responder individualmente de sus actos. En la práctica, no obstante se -- plantearán problemas de delimitación de responsabilidades -- sobre todo cuando las sanciones puedan referirse a omisiones, ya sean ocultaciones o falseamientos, de rendimientos o incrementos de patrimonio correspondientes al causante, -- y que vienen a corresponder a todos cuantos se benefician -- de la sucesión mortis causa.

Precisemos también que el art. 31, cuatro, señala para las sanciones pecuniarias una obligación solidaria -- frente a la Hacienda de los miembros de la unidad familiar. En parecidos términos se expresa el art. 135, uno, f) del -- Reglamento que se remite al 133, en donde se concreta la solidaridad en relación al pago de las sanciones. Entendemos en consecuencia que siempre debe subsistir, en último término la responsabilidad de quién sea culpable de los hechos -- constitutivos de la infracción sancionada. Sólo en tal sentido se respetará la referencia legal de que las sanciones -- pecuniarias serán de cuenta del miembro de la unidad familiar (42).

Al hilo de este comentario cabe indicar que parece existir un error en la redacción del art. 34, seis, de -- la Ley, ya que alude a "las sanciones que procedan por las -- infracciones previstas en los artículos 77 a 82 de la Ley -- General Tributaria". Sería más lógico no haber incluido este último artículo, en base al tipo de infracciones que regula. En cambio se lecha de menos que no incluya a las infracciones tipificadas en la misma norma legal de 8 de sep-

tiembre de 1.978, una vez que se ha optado por no seguir -- la técnica del art. 31, cuatro, de esta Ley que alude sólo a las sanciones sin ninguna indicación acerca de que tipo de infracciones se trata. A pesar de la referida omisión, sólo se tiene que interpretar los preceptos citados para su posible aplicación a los supuestos de incumplimiento voluntario de las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta, ya que en aquellos se está contemplando la unidad familiar.

Nos parece oportuno situar aquí un comentario en torno al art. 32 de la Ley de Renta, en el que se regula la transmisión de obligaciones tributarias pendientes, declarando excluidos de la misma a las sanciones, como excepción al principio general de que las obligaciones que estén pendientes de naturaleza tributaria se transmiten a los sucesores. Se añade en el artículo la fórmula tradicional de, "sin perjuicio de lo que establece el Código civil para la herencia aceptada a beneficio de inventario" (43). El Reglamento, en su art. 136, parece querer salvar la transmisión a los legatarios contenida en la Ley, junto a los herederos, incluyendo también la referencia a lo que establece el Código civil para los legados.

La expresión que tiene que interpretarse es la de obligaciones tributarias pendientes recogida en el art. 32. Podría entenderse, en principio, la misma en un sentido amplio, y así decir que la obligación tributaria puede estar pendiente de fijación en cuanto no se ha ultimado el proceso de comprobación o liquidatorio, en cualquiera de sus fases. En este caso, en aplicación de la doctrina tradicional, las sanciones no se transmiten aunque la Ley de Renta no lo hubiese dicho. Según esta misma doctrina si las obligaciones están pendientes de ingreso, es decir, si ya está fijada la deuda tributaria, -habiéndose incluso, calificado la conducta, estimada la culpabilidad en el sujeto e impuesta la sanción-, ésta viene a formar parte de la deuda tributaria, y=

como tal sería transmisible a sus sucesores. Esta podría ser la justificación de que la Ley declare que las obligaciones estén pendientes y de que señale que sean susceptibles de transmisión, a diferencia de las sanciones, sin utilizar la expresión deuda tributaria del art. 58 de la Ley General Tributaria que podría motivar dudas interpretativas en relación con las sanciones.

El art. 32 de la Ley, que es aplicable tanto con referencia a las obligaciones, que por el Impuesto sobre la Renta estén pendientes, del año en que se produce el fallecimiento como de ejercicios anteriores, tiene su antecedente en el 11.1 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas en el que las multas se excluían de transmisión a los legatarios y derechohabientes a título universal (44), a diferencia de la regulación que de la transmisión ^{bilidad} se hacía en la contribución sobre la Renta de 1.932. Pérez Royo comentando el art. 11 citado entiende que las multas derivadas de la comisión de infracciones tributarias se extinguen con la muerte del infractor, sin hacer distinciones el Texto Refundido según que las multas estén pronunciadas o no (45). Entendemos que esta interpretación sería la deseable y la más correcta en función de la naturaleza de la infracción y sanción tributaria. Sin embargo, en base al art. 14, apartado tercero, del Reglamento General de Recaudación (46) se puede pensar que el legislador sigue la orientación doctrinal de distinguir a efectos de su transmisibilidad entre que las sanciones estén, o no, liquidadas y notificadas, siendo favorable a su transmisión en el primer caso. En este punto interpreta Uriarte Zulueta que el heredero en cuanto a las sanciones, por una equipara

ción muy discutible con lo dispuesto en el Código penal, -
responde sólo de las que estuvieran ya liquidadas y notifi-
cadas al tiempo del fallecimiento del causante (47). Soler=
Roch opina que no es aplicable al antiguo Impuesto sobre la
Renta, -y por lo tanto hoy tampoco lo sería al nuevo- el -
art.14 del Reglamento citado por ser de preferente aplica--
ción la norma del Texto Refundido -antecedente del precepto
hoy vigente- ya que se trata de una norma especial y con -
rango de Ley (48). En base a los mismos argumentos -superio-
ridad y especialidad del Texto Refundido- Gota Losada sos--
tiene igual criterio (49). Solchaga Loitegui califica de -
apresuradas tales afirmaciones y cree que no hay contradi--
ción entre ambos preceptos (50).

A la vista de lo anterior, y siendo consecuentes=
con lo que se viene exponiendo a lo largo del trabajo, pare-
ce lógico creer que la interpretación del art. 32 de la Ley
de Renta debe hacerse de manera que las sanciones se exclu-
yan en todo caso, en base a que éstas tienen una identidad=
de naturaleza con las penas, y con el fin de que siempre --
vengan conectadas con la persona que sea culpable de las --
infracciones. Por lo tanto la culpabilidad justificaría la
imposición de la sanción, excluyéndose a los su-
cesores de padecer, por no ser culpables, las consecuencias
de aquélla . La interpretación de Solchaga Loitegui acerca=
del artículo citado del Texto Refundido, puede ser aplicable
al precepto hoy vigente. Se establece en el mismo, según --
este autor, una extensión de la responsabilidad del sujeto=
pasivo de dicho concepto tributario, en cuya virtud podrá -
la Administración financiera hacer efectivo su crédito del=
adquirente mortis causa, aún a título singular, de los bie-
nes de aquél. Esta garantía, en su configuración legal, aña

de, no afecta a las sanciones, que solo serán exigibles del sancionado o de sus derechohabientes con sujeción a las normas del Derecho civil (51).

Una breve alusión finalmente a la transmisibilidad mortis causa en relación con las sanciones contempladas en el art. 150 del Texto Refundido de 6 de abril de 1.967 . En base a la naturaleza penal del precepto -dada la condición de pena que establece y la autoridad que la impone- -- Cazorla Prieto considera impropio entender aplicable, - en el marco estricto del art. 150, la transmisibilidad mortis causa de las penas pecuniarias, ya que supondría "escindir en dos partes con régimen jurídico dispar -una, la multa transmisible y otra, el arresto intransmisible- la sanción que el precepto establece" (52).

3.4. Supuestos regulados en otras normas de la reforma tributaria.

Junto a las leyes reguladoras de los Impuestos -- sobre la Renta y sobre Sociedades, procede completar la exposición con el estudio de otras normas de la reforma tributaria, en la que se descubren otros supuestos relacionados en el tema de este capítulo. Tal es el caso de la repercusión según se ha regulado en la Ley 6/1.979, de 25 de septiembre, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta, y en la Ley 39/1.979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales.

En ambas disposiciones -respectivamente en el art. 1º, que dá nueva redacción al artículo once del Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, y en el 4º- se dispone que los sujetos pasivos de cada impuesto deberán repercutir íntegramente el importe del mismo sobre aquél para quién se realice la operación gravada, - quedando éste obligado a soportarlo. Algunos comentarios nos sugiere la lectura de estos preceptos.

En primer lugar, se introduce un cambio en relación con el ámbito y alcance de la repercusión. En efecto, - el Texto Refundido citado configuraba la repercusión como - una facultad -concretamente afirmaba que podrán repercutir- los contribuyentes el importe total del mismo-, que podía o no ejercitarse. De aquí que según López Berenguer la repercusión es un derecho del contribuyente, renunciable expresa o tácitamente, y un deber de quiénes contraten con ellos, de ineludible cumplimiento, si el contribuyente ejerce su derecho (53). Opinión que vino a ser confirmada posteriormente por el Reglamento del Impuesto . Frente a ello, las normas legales de 1.979 delimitan la repercusión como una - obligación de los sujetos pasivos.(54)

¿Qué ocurre si no se cumple el mandato de la norma?. Es lógico entender con Banacloche Pérez que en la antigua regulación se podía repercutir o no el impuesto sin incurrir en infracción tributaria . En base a la redacción actual parecería lógico que el incumplimiento -no repercusión íntegra del impuesto- constituyese una infracción. Sin embargo, las normas citadas no contienen un precepto expreso en tal sentido. Así la Ley de 25 de septiembre no modifica el art. 40 del Texto Refundido que se remite a la Ley General Tributaria en materia de infracciones y sanciones, y la Ley de 30 de noviembre dispone en su art. 38.1 -

que "las infracciones se calificarán y sancionarán conforme a lo determinado en la Ley General Tributaria y disposiciones concordantes y modificativas". Si repasamos esta Ley, - observaremos que no contempla el supuesto que nos ocupa de la no repercusión, ya que la obligación de participar en la gestión o exacción de los tributos, mediante repercusiones, a que alude su art.112 no es de general aplicación sino limitada a quiénes en el mismo se enumeran. En consecuencia, - no parece que se pueda incluir tal comportamiento en el art. 78, apartado e). La tipificación como infracción simple se ha efectuado por vía reglamentaria (55).

Las consideraciones anteriores se han hecho con - el fin de comentar una posible interpretación equivocada a que la repercusión puede dar lugar. En este sentido cabe citar la Resolución de 18 de mayo de 1.977 por el Tribunal - Económico-Administrativo Central en la que se dice que "ánimo de perjudicar al Tesoro no ha existido por razón de carácter repercutible del impuesto", -se refiere en concreto al - de Tráfico de Empresas-.Y añade que "sí la carga tributaria que supone puede ser legalmente trasladada sobre los beneficiarios de los servicios, es claro que... en modo alguno podría lucrarse o derivar beneficio de su proceder"(56). Co--mo simple nota a tan trascendental decisión se indica por - César Albiñana que habrá de revisar toda la configuración - jurídica del "sustituto del contribuyente" tanto en los casos de retención como de repercusión (57). Según nuestro - criterio entendemos equivocada la conexión que se hace en - la citada Resolución entre intención e impuesto repercutible. Si se acepta que por ser repercutible no puede -- existir un ánimo de perjudicar, es tanto como afirmar que - nunca podrá existir dicha intención en el Impuesto sobre el

Tráfico de las Empresas ya que se configura legalmente como repercutible. La interpretación tiene que ser de distinto orden, ya que lo que puede ocurrir es que la no repercusión ayude a probar la no intención de incumplir la norma por enter que se trataba de un supuesto no gravado por el Impuesto. Por el contrario, la repercusión del mismo, sin su posterior declaración e ingreso correspondiente, puede ser índice de una intencionalidad a tener en cuenta no solo en la infracción tributaria, sino incluso en el ilícito penal en su caso. En concreto, por lo tanto, lo que se quiere poner de manifiesto es que el ánimo de perjudicar, o mejor dicho, la intencionalidad de no cumplir la norma tributaria, opera en base a otros presupuestos que no son coincidentes con el hecho de que se pueda o no repercutir el impuesto, y que pueden deducirse de la tipificación hecha en la Ley General Tributaria. Tal es el criterio que debe mantenerse incluso después de la reforma de 1.979. Si antes no podía existir tal intencionalidad, cuando la repercusión era un derecho del contribuyente, qué decir ahora que es una obligación y que por lo tanto, de cumplirse la norma, el impuesto siempre será repercutido sobre aquél para quién se realice la operación gravada.

Esta referencia al sujeto repercutido nos lleva a hacer una última precisión sobre el tema. La no aceptación de la repercusión no supone una infracción tributaria, sino que da lugar a una controversia, entre quién repercute, o sea el sujeto pasivo, y quién debe soportar el impuesto. Lo peculiar es que dichas controversias se consideran de naturaleza tributaria a efectos de las reclamaciones en la vía =

conómico-administrativas. En su día López Berenguer ya en--
contraba difícil calificar la autoliquidación como acto de=
gestión tributaria, a fin de fundamentar la legitimación de
la reclamación en el art. 166 de la Ley General Tributaria=

. El anteproyecto de Ley de adaptación de este texto, -
elaborado en 1.980, incluye en su art. 165, de forma separada
de los actos de gestión tributaria, un apartado en el -
que se dispone que: "así mismo serán reclamables la procedencia
o cuantía de la repercusión tributaria". (58)

Algunas especialidades se contienen en la Ley re=
guladora de los Impuestos Especiales además de la indicada=
sobre la repercusión. Su art. 17 relativo al Impuesto sobre
los Alcoholes Etílicos y Bebidas Alcohólicas no se remite -
expresamente a la Ley General Tributaria, como hacía el Texto
Refundido de 2 de marzo de 1.967. No obstante entendemos
que así debe operarse, primero por su propia naturaleza tribu
taria, y segundo porque hasta el 1 de octubre de 1.980 -
no entró en vigor en la parte relativa a la circulación, -
continuando subsistente hasta entonces el gravamen sobre -
circulación de bebidas alcohólicas integrado en el impuesto
sobre el alcohol que se regula en el citado Texto Refundido,
y por lo tanto le resultaba aplicable el art. 4 del mismo en=
el que si existía una remisión expresa a la Ley General Tribu
taria. Además su art. 28 hace también una declaración de=
que las infracciones tributarias se calificarán y sanciona=
rán con arreglo a la misma.

Observemos que el legislador ha tipificado con --
mayor gravedad la conducta del sujeto pasivo, apreciando=
quizás una mayor culpabilidad. En efecto lo que según el --
Texto Refundido se consideraba como ocultación total o par=
cial de las bases liquidables a efectos de la calificación=

como infracción de omisión o defraudación, la Ley de 1.979 declara que "constituirá infracción de defraudación". Se refiere en concreto a "la ocultación del verdadero volúmen - de la producción obtenida, de la graduación de los productos fabricados o de la cuantía exacta de los productos -- puestos en circulación o entregados para el consumo". Por ello se sancionará dicha infracción en su grado máximo, e incluso en caso de reincidencia -que debe entenderse conforme a lo dispuesto en el art.81 de la Ley General Tributaria- se autoriza a imponer una sanción no pecuniaria que aquella no contempla: cierre temporal o definitivo del estableci--- miento o centro productor.(59)

El título segundo de la Ley regula el Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y similares. El art. 28 se - refiere a las infracciones y sanciones, reproduciendo en su apartado primero el artículo correspondiente del Texto Re-- fundido (60), remitiéndose a la Ley General Tributaria y a la Ley de Contrabando. En su apartado segundo se contiene - una sanción especial que, según Martínez Lafuente, es de naturalaleza tributaria, y que no se refiere a actos del suje- to pasivo, sino de personas distintas . Es de señalar - en cuanto a los sujetos que además de los autores se sancio- nan a los que cooperen en la infracción (61), aspecto ori- ginal de este impuesto, que presenta otros distintos. Entre ellos puede mencionarse el tipo de sanciones, ya que además de la multa se acude al precintado e inmovilización del ve- hículo. De otra parte se contiene en la norma, junto a un - criterio particular para determinar cuando existe reinciden- cia, un procedimiento especial, de imposición que sólo puede encontrar justificación en las peculiaridades que hemos in- dicado (62).

Pasemos al examen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. César Albiñana decía, refiriéndose a las transmisiones inter vivos, que es ineludible que este impuesto se repliegue a las operaciones de inequívoco contenido patrimonial(63), teniendo presente en su prudente y gradual reforma los criterios seguidos por los países europeos.

La Ley 32/1.980, de 21 de junio, califica el Impuesto como tributo de naturaleza indirecta que gravará las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados. Su art. 41 dispone que "las infracciones tributarias del impuesto regulado por la presente disposición serán calificadas y sancionadas con arreglo a la Ley General Tributaria". Disposición que supone una novedad ya que como señala Martínez Lafuente refiriéndose a la regulación contenida en el Texto Refundido de 6 de abril de 1.967, las infracciones y sanciones tienen el carácter de "especiales" y son comunes, además de este impuesto, al General sobre Sucesiones (64).

La excepción que mantiene la Ley de 1.980 se refiere al incumplimiento de la obligación de presentar los hechos imponible y, caso de no existir éstos, una declaración según dispone el art. 41. Por ello, en su apartado dos, establece las distintas sanciones a imponer según que se presenten los documentos o declaraciones fuera de plazo, distinguiendo según haya mediado o no requerimiento de la Administración. La especialidad no se encuentra en la negligencia que ello supone, aunque acertadamente se incrementa la sanción si no se atiende el requerimiento que se le haga

al sujeto pasivo. Por el contrario aquélla se situa en la sanción, que se calcula de forma distinta a la prevista en el art. 83 de la Ley General Tributaria, consistiendo la sanción en una multa equivalente al veinticinco o cincuenta por ciento de la cuota.

La Ley ha tipificado como infracción, un comportamiento del contribuyente que puede ser de mayor gravedad en cuanto suponga un obstáculo a la aplicación del impuesto. Se refiere en concreto a la negativa infundada del contribuyente a presentar los documentos necesarios para la liquidación. Tal redacción permite creer que pueda existir una negativa con "fundamento suficiente" para amparar al sujeto pasivo, lo que impediría la aplicación de la sanción cualificada de la multa equivalente al importe de la cuota, aunque, en nuestra opinión, no de cualquiera de las otras sanciones, pues habrá existido siempre incumplimiento de una obligación. De ello se deduce que la causa de la conducta del contribuyente es tomada en cuenta por el legislador, en cuanto dicho comportamiento puede dar lugar a que la liquidación se practique con los elementos que la misma Administración se procure. La expresión "negativa infundada" es reveladora de una intencionalidad próxima a la contemplada en el art. 79 de la Ley General Tributaria (65).

En línea lógica con el espíritu de la reforma tributaria, concedida una regularización voluntaria de la situación fiscal, y habiendo entrado en vigor el nuevo Impuesto sobre la Renta, el legislador ha creído oportuno suprimir sanciones especiales, aprobadas con urgencia, que no encajan adecuadamente con la conducta del contribuyente en el momento actual, ante la nueva andadura tributaria. Por ello la Ley 34/1.980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario, deroga "el número dos del artículo veintiuno

del Real Decreto-Ley 18/1.976, de ocho de octubre"(66).

Finalmente, conviene aludir, siquiera sea brevemente, a los Proyectos de Ley pendientes de aprobación y - que completarán el cuadro de la reforma fiscal. El Proyecto de Ley sobre Sucesiones y Donaciones se remite, en su art.-19, a la Ley General Tributaria en lo relativo a la tipificación y sanción de las infracciones tributarias,dejando solo como especialidad la presentación por los sujetos pasivos fuera de plazo,siempre que no hubiere mediado requerimiento de la Administración, de una declaración tributaria= comprensiva de los hechos imponibles. Dados los términos en que aparece redactado este precepto, y que la sanción se fija en el veinticinco por ciento de la cuota, nos abstenemos de hacer comentario distinto al antes señalado para Transmisiones Patrimoniales.

Por lo que se refiere al Proyecto de Ley del Im--puesto sobre el Patrimonio Neto (67),llamado a sustituir al extraordinario creado por la Ley de Medidas Urgentes, no - contiene especialidad alguna en materia de infracciones y - sanciones, debiendo estarse, por lo tanto a las normas generales para todos los tributos.

Procede referirse ahora al Impuesto sobre el Valor Añadido.El Proyecto de futuro I.V.A. español hace una - referencia a las sanciones dentro de las normas que regulan el régimen transitorio, concretamente en el primer año natural de aplicación. En el art. 41, además de las deducciones previstas en la ley, se autoriza a deducir las cuotas de determinados tributos vigentes a la entrada en vigor del va--lor añadido. Por ello se califican de infracciones de defrauu

dación, en el art.42,dos, las deducciones que siendo indebidas se practiquen, aplicándose la sanción prevista en el - art.83 de la Ley General Tributaria en su grado máximo. No es necesario hacer mayores aclaraciones sobre cuál es el ánimo de quién deduce lo que no ingresó, no habiendo soportado la repercusión del impuesto, ni sobre la posible aprecia---ción de culpabilidad en su comportamiento.

El supuesto aludido era el único previsto como infracción en el texto del proyecto de ley del año 1978.Era - necesario, por lo tanto, proceder a tipificar otros posibles ilícitos tributarios en base a la misma técnica del impuesto, tal como se ha hecho en el nuevo texto del proyecto de 1.981, porque como dice la Memoria el Impuesto sobre el Valor Añadido presenta una especial resistencia al fraude fiscal y hace posible formas específicas que no suelen agotarse en fraudes individuales.

Dedica el proyecto un capítulo a las infracciones y sanciones, remitiéndose en su calificación y sanción a la Ley General Tributaria, si bien se incrementan las sancio--nes para los ilícitos que pueden obstaculizar la aplicación técnica del impuesto, como es la falta de presentación, presentación fuera de plazo o con contenido inexacto de las declaraciones relativas al comienzo, modificación o extinción de las actividades sujetas al impuesto. De igual forma se - sanciona en los casos de falta de presentación de las relaciones anuales de proveedores o clientes con la especiali--dad de que la multa es por cada cliente o proveedor omitido.

Resaltemos que por la especial intencionalidad -- que presuponen se aplica la sanción máxima por omisión o de fraudación si la contabilidad presenta anomalías que dificulten la investigación o comprobación. Se entiende que ello es "adecuado a la trascendencia de las infracciones tributarias que se trata de corregir, teniendo además en cuenta el estímulo al fraude que representan los elevados tipos impositivos del impuesto".

El proyecto tiene en cuenta una de las formas de la culpabilidad, en concreto el dolo, cuando dice su art.39, núm.7 que "serán sancionados con multas de igual cuantía -- que las que proceda imponer a los sujetos pasivos por sus -- infracciones las personas que dolosamente sean causantes o que colaboren de forma directa y principal con ellos en la realización de infracciones tributarias". En este precepto cabe destacar la novedad del proyecto de tipificar posibles ilícitos de personas que no sean sujetos pasivos del impuesto. Igual sucede cuando dispone que "las personas o entidades que, sin realizar operaciones sujetas al impuesto, -- efectuen su repercusión en las facturas que giren a terceros serán sancionadas con multa del triple de las cuotas -- tributarias indebidamente repercutidas". De otra parte -- también se tipifican los comportamientos que pretendan "facilitar a terceros la deducción im procedente" del Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante la entrega o expedición indebida de facturas en las que conste repercutido dicho -- tributo (68).

4. Otros supuestos de interés.

4.1. Planteamiento.

Nuestra exposición de los problemas que presenta la culpabilidad en los sujetos de los ilícitos tributarios requiere ser completada con una referencia a otros supuestos en los que pueden detectarse ciertas peculiaridades. Siendo, sin embargo, desproporcionado con el objeto de este trabajo entrar en un análisis exhaustivo de todos los problemas que los mismos presenta, nos referiremos solamente a algunos supuestos que, sin haberse producido con ocasión de la reforma tributaria podríamos considerar sin embargo que son clásicos en la materia. La doctrina ha tomado posiciones en torno a ellos, por lo que son conocidas muchas veces las interpretaciones a que pueden dar lugar los mismos. En consecuencia creemos posible abstenernos de profundizar en ellos, limitándonos por lo tanto a indicar todo lo que tenga interés en relación con la culpabilidad. Sin embargo, nos detendremos a hacer un comentario más amplio cuando el tema haya sido objeto de un examen rápido, o no se ha resaltado suficientemente la incidencia de la culpabilidad en el mismo.

4.2. Entidades Públicas.

El primer supuesto lo encontramos en la Ley General Tributaria donde su art. 85 se refiere a las entidades estatales autónomas, instituciones oficiales y Corporaciones Locales. El precepto no es novedad en nuestra legislación, ya que como antecedente se cuenta con el art. 1º , apartado f) de la Ley de 20 de diciembre de 1.952 en el que se declaraba que "por excepción, los expedientes que se incoen a las Corporaciones Locales serán siempre de rectificación, previo requerimiento por parte de la Administración, en su caso, para su aceptación" (69). El texto citado, con las modificaciones introducidas por la Ley de 26 de diciembre de 1.957, fué tenida en cuenta por los redactores del Anteproyecto de Ley General Tributaria, de modo que pasó a ser el art. 86 del texto conjunto con el de reforma del sistema tributario (70). Su contenido y redacción se mantuvo en el texto definitivo, si bien figurando con el número 85.

Analizando el precepto se deduce que determinados entes de naturaleza pública pueden ser sujetos de infracciones tributarias, ya que, sin aceptar tal presupuesto, difícilmente tendría sentido el mandato del legislador. Ello supone que pueden incumplir sus deberes tributarios -

no solo cometiendo simples infracciones, sino incluso las de omisión y defraudación. Quiere decirse que no quedan excluídos los mencionados entes de la correspondiente comprobación tributaria, debiendo, en caso de incumplimiento de la norma, procederse al exámen de la posible concurrencia de los requisitos objetivos y subjetivos, que son necesarios para apreciar la existencia de los ilícitos administrativos tributarios.

En este sentido podría dudarse de que en los citados entes, por razón de su propia naturaleza, no es posible apreciar intencionalidad. Entendemos que sostener tal tesis no es procedente en base a la regulación legal, que parece aceptar que estemos ante verdaderas infracciones - cometidas por ellos, y solo existirán tales ilícitos si - concurren todos los requisitos con que los mismos aparecen tipificados, incluso los de naturaleza subjetiva. Precisamente porque hay posibilidad de entender que dichos entes = asumieron voluntariamente su comportamiento, es por lo que el mandato del legislador adquiere su verdadero sentido. - En efecto, el art. 85 viene a condicionar la no aplicación de la sanción a una conducta positiva de los mencionados - entes, consistente en prestar su conformidad al requeri---miento de la Administración para regularizar su situación = tributaria. Por lo tanto, de un lado existe una violación = de la norma, de la que es responsable cualquiera de los entes enumerados en la Ley General Tributaria. De otra parte la Administración, una vez comprobada que aquella violación fué realizada voluntariamente, se abstiene de aplicar la - sanción.

La peculiaridad del supuesto no radica en la no-existencia del ilícito, sino en la reacción del ordenamiento jurídico que viene a ser distinta de la normalmente prevista. ¿En dónde radica su justificación?. No puede pensarse que el fundamento de la norma se encuentre en la naturaleza objetiva del ilícito de forma que la voluntariedad no sea tomada en cuenta. Pensamos que es más correcto entender que la infracción reúne todos los requisitos con que aparece tipificada, ya que en otro caso no existiría, o lo que es lo mismo estaríamos ante un comportamiento jurídicamente irrelevante. La justificación está, como indica César Albiñana, en la naturaleza pública de las citadas entidades (71) o con palabras también suyas más actuales, "por su pertenencia al sector público" (72). Amorós Rica opina= que cuando el responsable es una corporación pública, no hay lucro en su conducta y esto exige un tratamiento distinto en el que al salvarse el perjuicio que sufre el Estado pasa a secundario término la sanción (73).

En conclusión, son razones subjetivas las tenidas en cuenta por el legislador para excluir la sanción que -- procedía haber aplicado a infracciones que reúnen todos los requisitos. De aquí que esté justificado, en línea con lo previsto por la Ley de 1.952, aunque ahora la Ley General Tributaria no lo diga, que caso de no prestar su conformidad a la propuesta inspectora, las sanciones se aplican en la forma legalmente prevista. Más aún, porque estamos ante auténticas infracciones, los entes públicos citados pueden discrepar de la inspección, incluso entender que no existió tal infracción, procediéndose en la forma gene-

ral contenida en la misma Ley General Tributaria y normas complementarias.

Una última precisión en torno al art. 85, que suscita la necesidad de llegar a determinar con claridad que entidades pueden acogerse a su contenido, o lo que es lo mismo quiénes pueden invocarlo para evitar la imposición de las sanciones correspondientes. A tal fin deben tenerse en cuenta, entre otras disposiciones, la Ley de 26 de diciembre de 1.958 de Entidades Estatales Autónomas, la Ley General Presupuestaria, las normas reguladoras de la denominada Administración institucional, y la legislación sustantiva de las Entidades Locales. Renunciamos a su análisis no solo por entender que excede de los límites de este trabajo, sino por existir comentarios profundos sobre el tema a los que nos remitimos.

Conviene puntualizar que las razones que justifican el art. 85 son perfectamente aplicables a las Comunidades Autónomas una vez aprobada la Constitución y entrado en vigor varios Estatutos que la desarrollan. Por todo ello, nos parece adecuado modificar la redacción legal en los términos acordados por la Comisión revisora de la Ley General Tributaria, refiriéndose a las Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Organismos Autónomos y cualesquiera otras Entidades de Derecho Público. (74).

4.3. Consulta previa a la Administración.

Las relaciones entre la Administración y los contribuyentes deben estar informadas por criterios de clari-

dad y colaboración mutua. En base a ellos ha sido tradicional que, quiénes tienen que soportar la aplicación de los tributos, puedan dirigirse a la Administración en régimen de consulta, con el fin de ser informados de sus obligaciones, así como aclarar cuantas dudas surjan de la normativa aplicable (75).

Es conveniente indagar, sin embargo, si en algún caso puede apreciarse culpabilidad en la persona que consulta a la Administración. A tal fin hay que analizar la regulación de la consulta de forma general en la Ley General Tributaria, en su art. 107, sin entrar en normas especiales. Dicho artículo fué objeto de nueva redacción en el año 1.975, mediante el Decreto-Ley 13, de 17 de noviembre, introduciéndose de forma general el criterio de la consulta vinculante, quedando los órganos de gestión de la Administración obligados a aplicar los criterios reflejados en la contestación de la consulta. Las razones de urgencia que pudieron justificar la modificación de la Ley General acudiendo a la vía del Decreto-Ley no son compartidas por Mantero Saenz y Recuero Astray (76). Tal opinión se ha venido a confirmar en los momentos presentes, a la vista del uso que se ha hecho del régimen de consulta vinculante en el tiempo que llevamos de la nueva reforma fiscal.

Antes de la redacción actual la contestación no vinculaba a la Administración, pero con el fin de fortalecer la seguridad jurídica, se disponía que "no obstante, lo establecido en el apartado anterior, el sujeto pasivo que, tras haber formulado su consulta, hubiese cumplido las obligaciones tributarias de acuerdo con la contestación

del órgano competente no incurrirá en responsabilidad "siempre que la consulta reuniese determinados requisitos". El precepto citado venía a reconocer en el consultante la ausencia de culpabilidad, ya que quién sigue lo que se le ha indicado que es conforme a la norma, no puede ser sancionado.

Lo que puede ocurrir es que la culpabilidad haya que apreciarla, no en el momento de actuar conforme a la consulta, sino en la asunción voluntaria de un determinado comportamiento cuando aquélla se presenta. En otros términos, cuando la consulta no comprende "todos los antecedentes y circunstancias necesarios para la formación del juicio de la Administración", existe una actuación que presenta aspectos muy similares a los que sigue quién tiene la intención de ocultar el hecho imponible o el valor de la base liquidable, tipificado en el art. 79 de la Ley General Tributaria. Igual sucede con el consultante que no adecua su actuación frente a la Hacienda Pública a las circunstancias nuevas, producidas con posterioridad a la contestación.

Por todo ello, el texto hoy vigente no duda en disponer que "la Administración no quedará vinculada por la contestación cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados".- Si tal ocurre, se podrá constatar un animus del consultante encaminado a no cumplir la norma tributaria -lo que supone una conducta contraria a derecho- de la que debe ser responsable, en cuanto se pruebe su culpabilidad.

No se discute que deba existir el régimen de consultas en materia tributaria. Se duda, sin embargo, que lo más conveniente sea el atribuírle efectos vinculantes. La regulación de la consulta tendrá, en cualquier caso, que ponderar la seguridad jurídica, el deseo de que la norma sea aplicada correctamente, el evitar que los contribuyentes abusen de su ejercicio y que a su amparo se acojan quienes no quieren respetar la norma mediante comportamientos en los que cabe apreciar la concurrencia de culpabilidad.

Por ello, con independencia de que se opte por-- que la Administración quede vinculada o no, en toda comprobación de una situación tributaria en la que haya mediado una consulta, deberán tenerse en cuenta las circunstancias concurrentes en el sujeto a fin de ponderar si se ha obrado con arreglo a las normas vigentes, o si por el contrario se ha seguido un comportamiento acompañado de la intención de incumplir el ordenamiento jurídico. La conclusión será la no exigencia de responsabilidad, o la afirmación de que existe un auténtico ilícito tributario voluntariamente cometido, en cuanto que no pudiendo ampararse en la consulta, se dan todos los requisitos necesarios de una infracción que debe ser sancionada.

Encaja aquí el art.85, apartado dos, de la Ley General Tributaria que excluye la aplicación de sanciones a los sujetos pasivos "cuando su clasificación tributaria hubiera sido fijada por la Administración en virtud de consulta previa formulada con los requisitos reglamentarios". En opinión del profesor Albiñana este caso no es, -

en verdad, de exoneración de sanciones, sino de inexistencia de infracción (77). Para Martínez Lafuente el supuesto del art. 85.2 significa la imposibilidad de exigir responsabilidades por falta de creencia en la antijuridicidad de la conducta.

El precepto citado tiene en última instancia su fundamento en la ausencia de culpabilidad del sujeto pasivo, lo que dá lugar a que no exista infracción tributaria por la no concurrencia de intencionalidad. La alusión a las infracciones de omisión y defraudación contenidas en el art. 85.2 no suponen que se haya cometido un ilícito. Se trata de una referencia de técnica legislativa para precisar las sanciones que quedan excluídas. El supuesto es distinto al del apartado primero del mismo artículo, ya que en la conducta del consultante no hay ilícito alguno al no existir intencionalidad pues se dirige a la Administración, comunica cuanto es necesario para que ésta forme juicio correctamente, y cumple lo que se le contesta. Como efecto de todo ello no se aplican sanciones, o mejor dicho, no se pueden imponer las mismas ante la ausencia de ilícito.

De aquí que no participemos íntegramente de la opinión de Martínez Lafuente, quién entiende que este supuesto guarda cierta afinidad con la condonación pues implica una reducción de la penalidad fiscal. Reconoce, sin embargo, que hay alguna diferencia ya que en la condonación automática la reducción nunca es en su totalidad, mientras que en este supuesto se produce una dispensa de penalidad total (78). Queremos decir que la diferencia es más profunda, pues mientras la condonación supone la existencia de

una infracción que ya ha sido sancionada, en el art. 85,b) no hay ilícito alguno, por las razones ya expuestas. Creemos, no obstante, que algunos supuestos de condonación, no en éste, pueden encontrar su justificación en la voluntariedad con que se haya podido cometer la infracción.

Precisemos, para terminar, que el texto legal debe ser mejorado, abandonando la referencia a la clasificación tributaria -propia de otra época hoy superada-. que - podría sustituirse por una expresión más amplia que comprenda toda contestación de la Administración. En esta línea - la Comisión revisora de la Ley General Tributaria ha propuesto que se redacte el comienzo del apartado b) en los siguientes términos: "a los sujetos pasivos que adecuen su conducta tributaria al criterio expuesto por la Administración, para cada caso....". (79)

4.4. Los representantes.

La doctrina clasifica la representación contraponiendo la legal a la voluntaria. Precisa De la Cámara - que esta clasificación bipartita se ha complicado un tanto al introducir entre los dos términos, representación legal -representación voluntaria, un tertium genus, la representación orgánica (80). Es obvio que no es nuestro cometido examinar toda la problemática que presenta la representación en las relaciones tributarias, sino limitar el examen a las consecuencias que pueden derivarse de la culpabilidad con ocasión de la comisión de ilícitos tributarios.

Recordemos que la Ley General Tributaria distingue la representación legal -regulada en el art. 44-, de la voluntaria, recogida en el art. 43. Respecto de aquélla, Lejeune Valcárcel indica que existen en Derecho Tributario dos supuestos en que la Ley establece la obligación de actuar por medio de representantes, sin que tal obligación esté fundada en un defecto de capacidad del representado. Cita así los artículos 43, apartado 4), y 46, apartado 1)-de la Ley General Tributaria (81). A las dos clases reguladas y recogidas en la Ley General Tributaria, añade Botella García un tercer tipo de representación de carácter fiscal, que puede conceptuarse, en su opinión, como fáctica o presunta. Concretamente se refiere al presentador del documento en relación con los impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones (82).

El problema que, en relación con nuestro tema, nos sugiere la representación viene a centrarse en los siguientes términos: ¿de qué forma procede valorar la culpabilidad en los supuestos en que se acuda voluntariamente a la actuación ante la Administración por medio de representante?. ¿En quién tiene que apreciarse que concurre la culpabilidad cuando la representación viene impuesta por la Ley?. Las contestaciones a estos interrogantes presuponen determinar quién es el sujeto activo del ilícito tributario, especialmente en los supuestos en que, por disposición legal, el incapaz tiene que actuar mediante otra persona.

En los casos de representación voluntaria, en base a los principios que la inspiran será sujeto activo del ilícito el representado. Se puede, además, sostener fundadamente la opinión de que debe valorarse la participación del representante en aquél cuando su conducta revista especial gravedad. A tal comentario conduce la lectura del art. 38 de la Ley General Tributaria.

En los supuestos de representación legal debemos rechazar, en principio, el situar el centro de la culpabilidad en el representado, precisamente en virtud del mandato legal, y por la propia naturaleza de la representación. No olvidemos que al contemplarse la atribución de las consecuencias derivadas de la inobservancia de las normas tributarias, difícilmente puede apreciarse la voluntariedad de un comportamiento antijurídico en personas legalmente incapaces. Se deduce, por lo tanto, que quién asume voluntariamente la intención de violentar el mandato de la norma es el representante. Pérez Royo sostiene igualmente que la actividad ilícita es del representante, añadiendo que en el representado no se dan los datos subjetivos de imputabilidad necesarios para la atribución de responsabilidad -- (83).

En la legislación del antiguo impuesto sobre la renta se incluía el art. 34 en el que se proclamaba que -- "las multas que se impongan por toda clase de infracciones y afecten a menores o incapacitados, recaerán, exclusivamente sobre sus representantes o administradores legales" (84). En el Impuesto sobre la Renta, hoy vigente, no se encuentra una disposición similar, lo que no es obstáculo para que se crea que han de tenerse en cuenta los principios que inspiraban el precepto hoy derogado (85).

De lo expuesto se deduce que la responsabilidad, caso de actuación por medio de representante, debe inspirarse en el principio de personalización, lo que influye necesariamente en la valoración de la conducta, y, en su caso, la determinación de la culpabilidad.

Conviene, finalmente, concretar un tema de interés en torno al incumplimiento de la obligación principal por el representante. Es posible, en efecto, que éste no realice el pago de la deuda tributaria correspondiente al representado, lo que obliga a indagar si en algún supuesto pueden concurrir circunstancias que disminuyan su responsabilidad, en cuanto sea un comportamiento que no proceda ser calificado como culpable. Creemos que tales circunstancias se aprecian en el caso de que el representante no haya recibido la oportuna provisión de fondos. Lejeune Valcárcel entiende que, en principio, el representante no está --- obligado a cumplir a su costa con la obligación de pago - del impuesto -a menos que exista una norma expresa en tal sentido- ya que no es una deuda suya sino del representado (86). A igual conclusión nos conduce la normativa del Impuesto sobre la Renta en vigor. Sabemos que el art. 11 - obliga a que los no residentes designen un representante, - que puede ser persona física o jurídica. Dicho representante tiene que comunicar de forma expresa su aceptación en los términos previstos por el art. 26 del Reglamento, quedando "obligado a efectuar el ingreso del impuesto y cumplir las demás obligaciones tributarias que fueran exigibles a su representado" (87). Interpretando el inciso final del art. 163 del Reglamento se deduce que, si ha mediado provisión de fondos, incurre en responsabilidad personal respecto a la deuda tributaria, si no efectúa el ingreso -

del impuesto. Cabe por lo tanto entender que responde de la deuda tributaria, incluso de las sanciones que procedan ya que no hay excepción de ningún tipo, en cuanto no puede excluirse la culpabilidad toda vez que había aceptado la representación y no dió a los fondos su oportuno destino. De esta forma se pone a cargo del representante del no residente la responsabilidad por la infracción tributaria como consecuencia de su conducta culpable.

4.5. Personas jurídicas.

Al plantear el tema de la presencia de los elementos subjetivos en los ilícitos tributarios surge la necesidad de analizar la posición de las personas jurídicas con relación a los mismos. Es decir, si dichos entes dotados de personalidad jurídica son responsables de las consecuencias que se deriven de aquéllos. Más aún, si puede o no admitirse que las personas jurídicas sean sujetos activos de ilícitos tributarios.

¿Por qué supone un menor problema el hecho de atribuir los ilícitos administrativos a las personas jurídicas?. De un lado puede pensarse en las sanciones que se imponen, limitadas a las de tipo pecuniario. De otro, porque si se tiene en cuenta muchos comentarios doctrinales de los que en este trabajo se han recordado, un sector doctrinal ha defendido la ausencia del elemento de la culpabilidad en la esfera del derecho sancionador tributario. De aquí que uno de los obstáculos teóricos a la admisión de la responsabilidad de las personas jurídicas viene a desaparecer, en cuanto no se toma en cuenta.

Sin embargo, ambos presupuestos han perdido a -- nuestro juicio parte de su justificación. Así, hay que tener en cuenta que en nuestro derecho es posible imponer penas privativas de libertad por ilícitos penales tributarios. Además declarar como válido ^{que} el principio de que la responsabilidad objetiva es el criterio imperante en materia tributaria, suscita serios interrogantes a la luz de cuanto se lleva expuesto. En consecuencia, diríamos que, por lo menos, es necesario ponderar nuevos factores antes de llegar a una conclusión sobre el tema.

La doctrina que rechaza la responsabilidad de las personas jurídicas por hechos delictivos suele aducir dos argumentos clásicos. Dichos entes no tienen capacidad de pena, ni pueden ser considerados culpables. Esto último se fundamenta en que la culpabilidad exige como presupuesto la imputabilidad, que entendida en los términos expuestos en otro lugar de este trabajo, no puede predicarse de las personas jurídicas. Pero es que además si la culpabilidad supone un juicio de valor, o si se quiere una valoración subjetiva de una conducta, no puede atribuirse a aquéllas. Como ha dicho Bajo Fernández concebida la culpabilidad como un reproche jurídico-penal, éste solo puede dirigirse a una persona individual (88).

Tampoco pueden tener capacidad de pena, se dice, ya que hay algunos tipos de ella que no les son aplicables, así por ejemplo la privación de libertad. Además, no cabe pensar que las penas cumplan en las personas jurídicas la finalidad de prevención y aflicción que se espera de las mismas.

Sin embargo, hoy hay que tener en cuenta los nuevos hechos que se van produciendo. Así Del Rosal indica - como las necesidades socioeconómicas presionan al ius, de tal forma que aparecen "una serie de cuerpos extraños que=desfiguran las líneas que parecían inalterables y que empañan y desfiguran las inmejorables construcciones juridico=penales cinceladas por y para las personas humanas". Re---cuerda asimismo este profesor como se abre camino, por desgracia, una especie de responsabilidad colectiva o solidaria, propia de una era tecnológica, y después de un largo=discurso concluye que "la culpabilidad padece unas tortu--rantes mordeduras hasta el extremo de pensar que no guarda el debido parentesco con la conocida doctrina de los caracteres del delito" (89).

Añadamos que, en nuestro tiempo, se ha producido un incremento de los hechos delictivos conectados en mayor o menor medida con personas jurídicas, especialmente sociedades anónimas, por lo que incluso se piensa en un Derecho penal especial para las mismas. No olvidemos tampoco el --delito fiscal del que no quedan excluídas las personas jurídicas, así como la normal atribución de infracciones tributarias, incluso de la máxima gravedad, a las mismas.

Surge, por lo tanto, el deseo de salvar los principios penales fundamentales, como es el de la culpabili--dad, así como tratar de armonizar la distinta posición de=las personas jurídicas según la naturaleza del ilícito tributario, mediante una investigación que conduzca a soluciones coherentes. En este sentido deben evitarse la contra--dicción que supone el admitir una capacidad negocial de -los entes jurídicos, pudiendo beneficiarse de su comportamiento lícito, pero rechazando de plano su responsabili--

dad en actuaciones contrarias a la norma. Igualmente, hay - que negar la posibilidad de realizar estas últimas conductas, para luego traspasar sus efectos a personas distintas. Finalmente, no se debe consentir que la construcción teórica sirva para amparar verdaderas conductas ilícitas - en materia tributaria, incluso en estos momentos dentro - de la esfera penal, por un abuso de la personalidad jurídica.

La doctrina aporta críticas a los argumentos clásicos. Así Pérez Royo señala lo desfasado de ciertos planteamientos, en base a concepciones filosófico-políticas en trance de revisión (90) y Barbero Santos trata de justificar que la admisión de la responsabilidad no lesiona ni el principio de personalidad de la pena, ni el de la culpabilidad hasta el extremo de negar aquélla (91). En opinión del primer autor citado los argumentos extraídos de la teoría orgánica sirven para fundamentar la capacidad de acción y la culpabilidad de las personas jurídicas.

En esta línea abierta a la búsqueda de una solución, en las II Jornadas Luso-hispano-americanas de estudios tributarios, Sainz de Bujanda afirmaba que "si la voluntad social es idónea para realizar negocios jurídicos y para incumplirlos, no me parece impensable que sea también capaz de realizar acciones ilícitas " (92). Y añadía que - vemos a diario como a través del mecanismo de la persona jurídica se cometen continuas y graves transgresiones del orden jurídico.

En dichas Jornadas se acordó que "la aplicación de sanciones punitivas a los entes colectivos deriva de la idoneidad de estos sujetos para el ejercicio de una voluntad propia -la voluntad social que no se identifica, ni con

funde con la de cada una de las personas insertas en el esquema asociativo-, voluntad que el ordenamiento jurídico - las reconoce y que tanto puede desenvolverse en el campo de la actividad lícita, como en el área de los ilícitos - tributarios". Parece deseable, se decía en otra conclusión, la elaboración de una doctrina que defina y gradue las manifestaciones dolosas o culposas de la voluntad social.

En nuestro derecho positivo el Código penal contiene una serie de artículos en los que la presencia de - las personas jurídicas no ha impedido la tipificación de - figuras delictivas "distinguiendo entre la persona jurídica que realiza el hecho y la persona física que lo comete" (93). En todo caso las dificultades doctrinales, o de aplicación práctica, no deben ser motivo para que no se produzca la reacción del ordenamiento jurídico ante conductas - especialmente graves para la convivencia social. Tengamos en cuenta, además, que en el derecho comparado no es desconocido el problema y que ha existido una evolución hacia - el reconocimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en diversos países (94).

El problema es mayor cuando la tipificación del delito exige que en el sujeto activo del mismo concurren -- determinadas circunstancias que se pueden reconocer en la persona jurídica, pero no en la persona física. En opinión de Rodríguez Mourullo debía introducirse en el Código una regla general relativa a las actuaciones en nombre de otro, en virtud de la cual los tipos legales que requieran calidades, circunstancias o relaciones especiales, resulten -

aplicables a quién actúa en nombre e interés de otro, aún cuando aquéllas no concurren en él, pero sí en la persona representada (95).

Tal opinión doctrinal, defendida también por otros autores, ha influido en los redactores del Proyecto de Ley Orgánica de Código penal en el que se contiene una norma de especial interés. Dispone su art. 35 que "el que actuare - como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de otro, responderá penalmente aunque no concurren en él, y si en la entidad o persona en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera - para poder ser sujeto activo del mismo". Pensemos en la posible aplicación de esta norma en el delito fiscal tipificado en el art. 370 del Proyecto, en el que la persona jurídica puede resultar deudora del tributo o ser la que disfrute indebidamente del beneficio fiscal.

Barbero Santos entiende que es voluntad expresa del Proyecto castigar, en el delito fiscal a la persona física responsable de la defraudación, que actuare como representante del deudor tributario o beneficiario fiscal, - en base a que en el párrafo tercero del art. 370 se refiere al ".... agente o persona por él representada", para imponerle además de las penas de prisión y multa, la pérdida de todo beneficio fiscal o apoyo oficial, o la prohibición de obtenerlos durante un período de tres a cinco años (96). Sin embargo, en nuestra opinión, dicha expresión ofrece - ciertas dudas interpretativas, especialmente en cuanto hace referencia a la persona representada, que desaparecerían,-

es cierto, sí el inciso inicial del artículo -que según el autor precitado tampoco permite una interpretación meridiana- se sustituyese por la expresión que propone: "el que -actuando por sí o en representación de otro, defraudare...". De este modo, añade, no habría problema alguno para la persecución del autor que no tiene la condición de contribuyente. Y sin embargo, frente a ello, concluimos nosotros la operatividad de la figura del delito fiscal puede presentar fisuras en su aplicación práctica, especialmente -si no alcanza la responsabilidad al patrimonio de la persona jurídica.

Pero dejemos el Proyecto futuro para situarnos -en el texto vigente en el que hay, como sabemos, una referencia expresa a la sociedad, entidad o empresa. El legislador tuvo necesariamente que establecer un precepto ante la aplicación de la norma tributaria a las personas físicas, y a las jurídicas, sin por lo tanto poder olvidar el problema. El texto del Proyecto decía que "los delitos fiscales cometidos por sociedades, entidades o empresas serán imputables a los directores....". Redacción que fué suprimida a fin de evitar problemas interpretativos, pero que -era suficientemente reveladora de la intención de la norma. El texto definitivo, como indica Gómez Dégano, sigue la solución de localizar como sujetos responsables de los delitos cometidos por personas jurídicas a determinadas personas físicas que tiene en la estructura de aquéllas el poder efectivo de decisión (97). Sobre el alcance de la solución adoptada nos remitimos a lo expuesto con anterioridad, en especial la aparente presunción de culpabilidad que en el art. 319 se contiene y que, según Bajo Fernández, es --vestigio de una responsabilidad objetiva recusable en un Derecho penal moderno (98).

En relación con las infracciones tributarias se admite que puedan las personas jurídicas ser sujetos activos de infracciones tributarias (99), junto con las personas físicas. Nuestra Ley General Tributaria no se opone a tal afirmación, y más aún, de ella puede deducirse que cuando una persona jurídica sea sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria, será susceptible de ser sujeto activo de conductas ilícitas. Se cita por la doctrina en apoyo de las anteriores afirmaciones, el art.85 en relación con las entidades enumeradas en él -de este precepto ya nos hemos ocupado-, así como el art. 40, apartado primero, que expresamente se refiere a infracciones cometidas por las personas jurídicas. La práctica, y la jurisprudencia, confirman la posibilidad de que las personas jurídicas sean sujetos activos de ilícitos tributarios, incluso, en ésta última -se descubren expresiones que suponen una valoración de una actuación contraria a la norma.

Queremos, añadir, un último interrogante en relación con los entes desprovistos de personalidad y su situación ante el ilícito tributario. Pérez Royo no expresa ninguna opinión obviando el problema ya que sólo se ocupa de las personas jurídicas. Sánchez Serrano señala las dificultades que se presentan cuando los entes sin personalidad -actúan a través de representantes, y no mediante órganos,- opinando que existe en este punto una laguna legal (100) . Sainz de Bujanda entiende, por el contrario, que también -pueden ser sujetos activos de las infracciones tributarias los entes colectivos sin personalidad jurídica, a quienes- el art. 33 de la Ley les otorga la cualidad de sujetos pasivos del tributo (101), opinión que compartimos y que incluso, ante la enumeración contenida en el art. 319 del Código penal, pensamos que les podía ser de aplicación las -normas del delito fiscal (102). En cambio entendemos que -

la futura regulación del mismo, presenta mayores dificultades para llegar a igual conclusión. Sin embargo, la solución no debe buscarse entendiendo la expresión persona jurídica del art. 35 del Proyecto de Ley orgánica en un sentido amplio, como propone Casado Herrero, (103), en cuanto estamos ante entes carentes de personalidad jurídica, sino por la vía de la representación legal o voluntaria -que también se cita en el precepto indicado- en conexión con el art. 43, apartado cuatro de la Ley General.

Al llegar a concluir el análisis del tema de este apartado cabe pensar, con palabras del título de un antiguo trabajo de un prestigioso mercantilista, que los nuevos hechos demandan un nuevo derecho penal en todo lo concerniente a las personas jurídicas. En este sentido en las II Jornadas ya anteriormente citadas se entendió que "la aplicación de las sanciones penales a los entes colectivos no exige la extensión al campo del ilícito tributario de la teoría de la responsabilidad objetiva, sino que puede encontrar fundamento en una reelaboración de la doctrina penal de la culpabilidad que integra en su ámbito, con técnicas adecuadas, al ejercicio de una voluntad social culpable". Ello, en nuestra opinión, vendría favorecido ante un tratamiento especial de las normas reguladoras, tomando el ilícito tributario de forma unitaria en base a la identidad sustancial de sus diversas manifestaciones.

APENDICE AL CAPITULO VIII.

La publicación del Proyecto de Ley Sancionadora de las infracciones tributarias en el Boletín Oficial de las Cortes Generales del día 2 de noviembre de 1.981 obliga a reflexionar nuevamente sobre temas expuestos. Estando cerrado el capítulo en dicha fecha hemos optado por incluir en apéndice al mismo las consideraciones que nos sugiere dicho proyecto, tomando como punto de referencia el texto tal como se había escrito con anterioridad a la publicación del mismo. Por ello con independencia de las citas del proyecto que se han añadido en las notas, recogemos aquí otros temas por su extensión o por revestir mayor importancia.

El proyecto de ley pretende cubrir la falta de tipificación de los posibles ilícitos enumerados en el texto que pueden cometerse con ocasión de la aplicación del régimen de transparencia fiscal. Dicho proyecto coincide con diversas de las hipótesis apuntadas y que podrían darse tanto en la sociedad como en los socios.

Según el preámbulo el proyecto recoge como tipo específico, la participación de un socio en el régimen de transparencia fiscal en el acuerdo de aprobación de resultados sociales que no se correspondan con la realidad, cuando a su vez dicho miembro de la entidad transparente no declare correctamente las rentas sociales que le fueran imputables. Su art. 2º incluye entre los sujetos infractores a

"las entidades en régimen de transparencia fiscal y los socios o miembros de las mismas, a quienes les sea imputables los respectivos resultados sociales". Con ello se confirma la posibilidad que se dice en el texto de posibles ilícitos de la sociedad transparente y del socio miembro de ella.

Respecto a la infracción de la entidad transparente el preámbulo indica que "se califica como infracción simple, ya que sobre dicha entidad no pesa gravamen alguno y, en consecuencia, no se produce directamente un perjuicio económico, hay incumplimiento de obligaciones formales". El art.5,1ºd) incluye entre la obligación de declarar y comunicar a "las declaraciones de los socios de las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, respecto a la parte que les sea imputable en los resultados sociales, hayan sido o no declarados éstos o aquélla por dichas entidades a la Administración tributaria". En el art.6 no se tipifica expresamente el caso señalado de que la sociedad no cumpla sus obligaciones formales por no llevar contabilidad, debiendo acudir por lo tanto a las normas generales reguladoras de esos ilícitos.

Por lo que respecta al socio miembro de la sociedad transparente ya se ha indicado que el proyecto en su art.2º prevé que pueda ser sujeto infractor. En el preámbulo se justifica la referencia al socio mismo, además de a la sociedad transparente, "puesto que lo que se elude es el pago total o parcial del tributo respecto al cual ostenta la cualidad de sujeto pasivo".

De las tres soluciones apuntadas en el texto para estos ilícitos podría decirse que se combinan entre sí en el proyecto. Primero, porque se hace una tipificación -- ex novo que no contemplaba la Ley de Renta. Segundo, porque se toma en consideración la voluntad del socio o miembro de la entidad en régimen de transparencia fiscal manifestada -- al participar en la aprobación de los acuerdos sociales. -- Tercero, porque se persigue la responsabilidad de los administradores en base precisamente a la culpabilidad ya que -- está prevista una posible derivación de responsabilidad a -- quién sea culpable de la falsedad o inexactitud.

El proyecto incluye entre las infracciones tributarias de ocultación el comportamiento del socio. Así su -- art.10.2 dice: "constituyen infracciones tributarias de ocultación la participación por el socio de las entidades que -- estuvieran en régimen de transparencia fiscal en el acuerdo de aprobación de resultados sociales que no se correspondan con la realidad, siempre que no hubiere declarado correctamente las rentas sociales que le fueran imputables y no -- pruebe haber procedido de buena fe. Cuando el socio a que -- se refiere el párrafo anterior probase la buena fe, se deri -- vará la responsabilidad hacia quien fuera culpable de la -- falsedad o inexactitud en los mismos términos y cuantía que los que hubieren correspondido a aquél". De este precepto -- se deduce que para apreciar la voluntariedad en el socio, -- además de participar en la adopción del acuerdo, se exige -- que su conducta posterior sea acorde con dicha participa--- ción no haciendo una declaración correcta de las rentas sociales. A ello se une el tener que probar la buena fe. Tén-

gase aquí presente que dispone el art.1º,3,c), que la presun-
ción de voluntariedad no será aplicable "en el regimen de -
transparencia fiscal, cuando tratándose de actos derivados -
de una decisión colectiva se hubiera salvado el voto con -
constancia expresa del mismo."

En el texto nos referiamos al supuesto de que la -
sociedad tribute en régimen de trasnparencia sin reunir los
requisitos legales terminando por apreciar una posible in---
fracción en el Impuesto sobre Sociedades. El proyecto alude=
a este supuesto en el art.16, dentro de las disposiciones co
munes a las infracciones, al regular el momento en que se -
consideran cometidas las mismas. Teniendo presente la solu--
ción dada consideramos que la normativa aplicable a tal su--
puesto es insuficiente, como puede deducirse del artículo ci
tado que en su apartado 1) dice: "las infracciones se consi-
derarán realizadas cuando una entidad hubiera optado por el
régimen de transparencia fiscal sin concurrir los requisitos
necesarios para ello o si hubiera permanecido en aquel régi-
men después de desaparecidos estos requisitos, en la fecha -
del devengo del Impuesto sobre Sociedades para la infracción
realizada por la propia entidad jurídica y en la del devengo
del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Im
puesto sobre Sociedades, según proceda, para la infracción
en que hubiera incurrido cada uno de los socios de aquélla".

A la vista de la regulación expuesta cabe concluir
que se contempla, como se dice en la Memoria del proyecto, un
supuesto nuevo que no pudo prever la Ley General Tributaria=
porque el régimen de transparencia fiscal ha sido introduci-
do por la Reforma Tributaria . Sin embargo, por las razones=

que en el texto se exponen será necesaria la aportación doctrinal y jurisprudencial por tratarse de un tema controvertido. Sin embargo, la tipificación del proyecto puede facilitar su clarificación al optar por soluciones que en el texto - eran consideraciones teóricas pero que el proyecto aspira en convertir en norma jurídica.

El proyecto de ley también dedica varios preceptos a los sujetos obligados a retener. En la relación de los infractores del art.2º se incorpora la figura del retenedor - que lógicamente no podía aparecer en la Ley General Tributaria. Dice que "serán sujetos pasivos los retenedores en cuanto al incumplimiento de las obligaciones impuestas en razón a los ingresos a cuenta de los tributos."

Al regular las infracciones por incumplimiento de obligaciones de carácter formal, el art.5 incluye la falta de presentación o bien su presentación fuera de plazo en cuanto se refiera a la obligación de "proporcionar datos, antecedentes y justificantes exigidos por la Administración a los sujetos pasivos o a los retenedores en relación con los respectivos hechos imponibles o que determinen la obligación de retener". Se completa este precepto con la tipificación - que hace el art.7º de las infracciones simples que puede cometer el retenedor por incumplimiento de obligaciones de información o colaboración.

En línea con la Ley del Impuesto sobre la Renta el proyecto reserva la tipificación del supuesto de falta de declaración e ingreso de las cantidades efectivamente retenidas, para las infracciones de defraudación. Dice el art.11.2º

que constituyen infracciones de esta clase "la falta de presentación de la declaración y su ingreso en el Tesoro Público de las cantidades efectivamente retenidas o repercutidas por cuenta del sujeto pasivo en los casos en que así proceda por precepto legal. Se tendrá por cumplida la condición de - que efectivamente se han retenido o repercutido aquellas cantidades cuando, al menos documentalmente, el retenedor hubiera practicado la retención, o se hubiera repercutido el tributo".

El precepto transcrito va más allá que la Ley del Impuesto sobre la Renta ya que, como dice la Memoria del Proyecto, "se dota así de generalidad^a lo dispuesto en el art. - 39, número 2 de aquella ley". Mantiene la calificación de infracción de defraudación ya que en la conducta del sujeto infractor puede apreciarse "una especial malicia", nota que reserva el preámbulo del proyecto para los supuestos tipificados como tales infracciones.

En consecuencia, dado que los comentarios hechos - en el texto se refieren específicamente a las circunstancias que deben concurrir en los casos previstos en los artículos 39 de la Ley de Renta y 34 de la de Sociedades, consideramos - que mantienen su validez a la luz del proyecto. Más aún, se ven reforzados ya que de su art. 11 también se deduce que el autor del proyecto considera que el comportamiento ha de revestir un animus cualificado, es decir ha de ser doloso.

Precisemos que el art. 11, a diferencia del texto - hoy en vigor del Impuesto sobre la Renta, no deja a salvo la responsabilidad penal, fórmula necesaria por la aproximación

del comportamiento a la apropiación indebida. La no referencia puede ser porque el art.3, número 4 dispone que "la existencia de delito fiscal excluye que el mismo hecho sea calificado de infracción tributaria. No obstante, se exigirá, con carácter cautelar, la sanción que hubiera correspondiendo a ésta".

NOTAS AL CAPITULO VIII

- (1) F.Pérez Royo, Infracciones y sanciones tributarias, -- I.E.F., 1972, pág.55.
- (2) F.Sainz de Bujanda, Notas de Derecho Financiero, Tomo= I, Vol.3º,pág.1153.
- (3) Carlos Martínez González, El ilícito tributario del su_jeto activo de la relación jurídica-tributaria o de - sus órganos. M.A.E.D.F., 1967, tomo II, pág.683.
- (4) N.Amorós Rica, Ley General Tributaria, Madrid 1967, - pág.833.
- (5) A.Gota Losada, Tratado del Impuesto sobre la Renta, -- Tomo V, Madrid, 1973, pág.422.
- (6) F.Sainz de Bujanda, Sistema de Derecho Financiero, Vol I, Madrid 1977, pág.226.
- (7) Mario Pérez Luque, en su libro Deberes tributarios y - moral, Edersa, 1980, pág.143 a 174 enumera lo que cali_fica deberes morales del Estado. Como derivados de los ingresos incluye los siguientes: justicia distributiva, justicia en las leyes fiscales, justicia legal, justici_a en la aplicación de las leyes fiscales, garantías= jurídicas para el contribuyente y justicia en la apli_cación de las garantías. Como derivados de los gastos= públicos alude a la justicia en la elaboración del pre_supuesto, la honestidad en la administración de los - caudales públicos y el control del gasto público.
- (8) N.Amorós Rica, Ley...op.cit.pág.919.
- (9) En el texto que se envió a las Cortes desaparecen las= referencias mencionadas a causa del nuevo enfoque dado a aquél respecto a sus primeras versiones.
- (10) A.Gota Losada, Tratado...op.cit.pág.590. El Proyecto - de Ley Sancionadora de las infracciones tributarias - (Boletín de las Cortes de 2 de noviembre de 1981) dedi_ca su art.2º a enumerar quiénes son "sujetos infracto_res". En su apartado segundo dispone: "cuando concu_{rr}ieran más de una persona en la realización de una in_fraacción tributaria, todas ellas serán responsables so_lidarios frente a la Hacienda Pública". No aparece en= consecuencia regulada la pluralidad de sujetos en los= ilícitos administrativos tributarios teniendo en cuen_ta su participación en los mismos.

- (11) Francisco Fernández Ordoñez, La Reforma fiscal, Libro Medidas Urgentes de reforma fiscal, I.E.F., 1977, Vol. I, pág.13.
- (12) Angel Velasco Alonso, La elusión fiscal en la Ley de Medidas Urgentes, Vol.I, Medidas urgentes de reforma fiscal, I.E.F., 1977, pág.501.
- (13) José Luis Pérez de Ayala, Regularización voluntaria de la situación fiscal, R.D.F.H.P. núm.135, pág.712-713.
- (14) J.del Pozo y F.Arnau, Anotaciones sobre el delito fiscal, Medidas urgentes de reforma fiscal, Vol.I, i.E.F. 1977, pág.396.
- (15) Juan Córdoba Roda, El delito fiscal, Civitas R.E.D.F., núm.15-16, pág.698.
- (16) Miguel Bajo Fernández, Derecho penal económico, Civitas, 1.978, pág.577.
- (17) Gonzalo Rodríguez Mourullo, El nuevo delito fiscal, Civitas, R.E.D.F., pág.728. C.Martínez Pérez critica la referencia al autor material contenida en el art.319 por varias razones: por ser una responsabilidad escalonada que solo entrará en juego en defecto de la responsabilidad de los administradores, lo cual no es muy afortunado cuando se trata de fundamentar una responsabilidad criminal; segundo, porque se imputa la responsabilidad al mero autor material, sin que se exija que éste detente un cargo de responsabilidad en la sociedad, y tercero, por la propia expresión autor material que resulta confusa y criticable. (Vid. El delito fiscal, Ed. Montecorvo, Madrid 1982, pág.365).
- (18) Daniel Casado Herrero, El delito fiscal: breve análisis jurídico penal, H.P.E. núm.54, pág.198.
- (19) El art.166.3 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, dispone que "está únicamente obligado al pago de la sanción el cónyuge que no firmó la declaración".
Eduardo Fernández López enumera las infracciones simples en su trabajo, Infracciones y sanciones en el Impuesto sobre la Renta, Crónica Tributaria núm.38, pág.101. Juan Ramallo, La unidad familiar como sujeto en el ordenamiento tributario español, Civitas R.E.D.F., núm.29, pág.64, señala que el principio de solidaridad

de la unidad familiar debería suponer la sujeción de todos los miembros a las sanciones, pero sin embargo - la Ley restringe en dos casos el ámbito de los sujetos afectados, individualizando la responsabilidad de las infracciones. Uno de los casos citados es el del art.-34.5, en el que la sanción queda solo a cargo del cónyuge no firmante.

- (20) Los datos suministrados en este supuesto, según María-Teresa Soler Roch, pueden tener una indudable trascendencia en relación con la investigación y comprobación de los incrementos y disminuciones patrimoniales, pero al mismo tiempo, su alcance se proyecta más allá del - estricto ámbito del Impuesto sobre la Renta. Vid. Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes - tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Civitas, R.E.D.F. núm. 25, pág. 49-50.

- (21) Indiquemos, sin entrar en su examen, que se suscitaron dudas en torno a la legalidad de tal infracción en base - al rango de la norma por la que se regula. Por ello es de interés señalar que la disposición final tercera - del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de 1981 declara subsistente la Orden de 11 de diciembre de 1979 - sobre obligaciones de información en dicho impuesto. - También hay que indicar que el Proyecto de Ley Sancionadora de las infracciones tributarias en su art. 35.2, redacta nuevamente el art. 112 de la Ley General Tributaria. En la nueva redacción el apartado cuarto establece obligaciones de información a cargo de los fedatarios públicos, salvo las excepciones que señala del siguiente tenor: "Los Notarios, Agentes de Cambio y Bolsa, Corredores de Comercio y demás fedatarios públicos estarán obligados a comunicar a la Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine, los actos y documentos relativos a las operaciones que autoricen o en los que intervengan como tales fedatarios".

- (22) Citemos los siguientes artículos: José Luis Fraile Santos, Comentarios en torno al sistema de transparencia fiscal, Crónica Tributaria, núm. 30, pág. 37 a 46; Anibal Caro Cebrian, Comentarios en torno a la transparencia fiscal, Crónica Tributaria, núm. 29, pág. 75 a 88.

En opinión de José Guillermo Recio Adrados, El régimen de transparencia fiscal R.D.F.H.P. núm.147, pág.693, - la transparencia fiscal tiene una doble finalidad: evitar la doble imposición de los beneficios societarios, y servir de medida anticlusoria.

César Albiñana, Sistema tributario español y comparado, Ediciones I.C.E., Madrid 1981, pág.83 a 91, señala, al estudiar la transparencia fiscal, que el problema de - la doble imposición puede entenderse suscitado por la autonomía económica y, por tanto, tributaria que se -- asigna a las sociedades en función de la personalidad- jurídica. Analiza dicho autor las soluciones de los informes Neumark y Carter, y de las leyes españolas de - 1978. Se ocupa también del régimen de transparencia -- fiscal aplicada al Impuesto sobre Sociedades en la pág. 207 y ss.

- (23) Federico Sánchez Pinilla formula las siguientes consideraciones sobre las infracciones en el régimen de - transparencia fiscal. Dice dicho autor que: "Cuestión= aún no resuelta es a quién se impondrá la sanción si - la sociedad incurre en infracción. Las simples infracciones, que no van unidas a cuota alguna, no ofrecen dificultades. La sanción se puede imponer a la sociedad. Pero, si la infracción ha consistido en, por ejemplo, - contabilizar un beneficio inferior al real, ¿a quién - se hará responsable?. Y, sobre todo, ¿cómo se cuantifica la deuda?. Son posibles varias soluciones, de las - que destacamos dos: 1. Imputar el mayor beneficio a - los socios, en su Impuesto, hallando la cuota que co-- rresponde a su base imponible y calculando la sanción= individualmente, según las diferencias existentes.- 2. Practicar una seudoliquidación a la sociedad, por el - Impuesto sobre Sociedades, conocer la diferencia sobre el beneficio declarado calculando la sanción. El mayor beneficio se imputaría a los socios y la sanción, a la sociedad. La solución más sugestiva es la segunda, pero, por el momento, carece de apoyo legal". (Vid. Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Empresa, Madrid 1982, pág.68).
- (24) Julian Cervera González, Las sociedades transparentes, Crónica Tributaria, núm.31, pág.53.

- (25) José Menéndez, Contradicciones y paradojas del Impuesto sobre la Renta, Edersa, Madrid 1980, pág.41.
- (26) Juan Zurdo Ruiz-Ayucar, El régimen de transparencia - fiscal, R.D.F.H.P.núm.142, pág.770.
- (27) J.Zurdo, El régimen...op.cit.pág.776.
- (28) Se cita el art.75 del Reglamento para la administración y cobranza de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de 17 de septiembre de 1.906 (puede verse en F.Pérez Royo, Infracciones y sanciones tributarias, I.E.F.,1972, pág.37).
- (29) G.Rodríguez Mourullo, Presente y futuro del delito fiscal, Civitas, 1974, pág.96.
S.Villanueva Segura señala como elementos del delito de apropiación indebida la tenencia a título distinto del de dueño, la apropiación ilícita y el perjuicio de terceros. Estudia a la luz de aquél delito la apropiación indebida de cuotas tributarias indicando que "en cuanto al perjuicio de terceros, resulta evidente el del Tesoro, que se ve privado de las cuotas a que tenía derecho por imperativo legal, y cabe apreciar también un perjuicio indirecto en los retenidos ya que para ellos se establecen responsabilidades subsidiarias e incluso solidarias" (Vid.Apropiación indebida de cuotas impositivas retenidas o repercutidas, H.P.E.,núm.-63, pág.210 y 214).
- (30) Antonio Fernández Cuevas, Delitos conexos con las infracciones tributarias, M.A.E.D.F., 1972, tomo II, pág. 666.
P.López Villegas, Las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el delito de apropiación indebida, C.T. núm.35,pág.109, opina que "la culpabilidad no solamente ha de estar integrada por la conciencia y la voluntad o querer del acto, sino, además, por el ánimo de lucro. Su determinación presenta mayores dificultades, dado, por una parte, la atipicidad de la apropiación de uso y, por otra, que tratándose de dinero la posesión recae sobre un valor y no sobre una cosa concreta. Se hace preciso, pues, indagar el propósito del empresario acudiendo a los actos exteriorizativos de esa intención, tales como lo son los dispositivos y todos los que, de modo concluyente e inequívoco acrediten que no hubo mera retención o dilación en el cumplimiento del plazo del ingreso, sino incorporación del mismo a su patrimonio. Y esa intención la encontramos en la práctica en la prolongación inde-

bida de la posesión durante un lapsus de tiempo determinado.

- (31) José Juan Ferreiro Lapatza, La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta de las - Personas Físicas y sobre Sociedades, Crónica Tributa-- ria, núm.28,pág.67-68.

- (32) Manuel Alvarez González, Responsabilidad de la empresa retentora del I.R.P.F. correspondiente a los rendimien-- tos del trabajo, C.T. núm.29,pág.51.

- (33) F.Sainz de Bujanda, Lecciones de Derecho financiero, - Madrid 1979, pág.223. Por su parte el profesor Albiña-- na señala que"para opinar con mayor fundamento jurídi-- co parece oportuno aguardar a que la Ley General Tribu-- taria de entrada en su texto a la figura del retenedor. Ello, no obstante, es oportuno formular las siguientes consideraciones: 1ª) Que no existe retención de una - porción de la correspondiente cuota tributaria, porque todavía no se ha devengado el impuesto (de Sociedades= o de Personas Físicas), por lo que hay que entender - que solo existe retención de una cantidad a favor del= Tesoro Público y por cuenta del futuro contribuyente - (por el impuesto de que se trate) y 2ª) Que, por consi-- guiente, el retenedor no es un sustituto del contribu-- yente, sino un simple obligado a cumplir una disposi-- ción, que no obstante su naturaleza tributaria no esta-- blece una obligación tributaria en su verdadera acep-- ción, sino una obligación legal de carácter público".- Concluye que "a pesar de las anteriores consideracio-- nes podrá la ley equiparar el retenedor al sustituto= del contribuyente" (Vid.Sistema tributario...op.cit. - pág.49).

- (34) María Teresa Soler Roch dice que "el régimen jurídico= de la retención a cuenta aparece de este modo, como - substancialmente distinto de la sustitución porque, en definitiva, el retentor es el único sujeto que asume,- en cualquier caso, la posición deudora frente a la Ha-- cienda Pública (como establece expresamente el número= 2 del art.151 del Reglamento). Y como contraposición,- una interpretación conjunta de las normas contenidas - en el art.151 del Reglamento y 9º.3 del Reglamento Ge-- neral de Recaudación, lleva a la conclusión de que el perceptor de los rendimientos sujetos a retención no - es, en ningún caso, deudor de la obligación a cuenta.- Todo ello, no impide, claro está, que si el mecanismo=

complejo de la retención a cuenta funciona de acuerdo con lo previsto en la normativa del impuesto, sea en definitiva aquel perceptor el que sufra la detracción de riqueza en que consiste la prestación a cuenta. En este sentido, el hecho de que únicamente el retentor asuma la posición deudora frente a la Hacienda Pública, es, evidentemente, un mecanismo garantista que, sin embargo, no contradice las exigencias derivadas del principio contributivo que se ven satisfechas, no en el mero cumplimiento de la obligación a cuenta, sino, fundamentalmente, a través del deber de retención, que es donde realmente se produce aquella detracción de riqueza a que nos hemos referido anteriormente" (Vid. Nota sobre la configuración...op.cit.pág.33).

(35) Julio Banacloche, El sujeto pasivo en el nuevo Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, C.T. núm.26, pág.37.

(36) Salvador Colmenar Valdés, Exenciones, residencia y domicilio en el Impuesto sobre Sociedades. Comunicación a la XXVIII Semana de Estudios de D.Financiero 1980, - Texto fotocopiado pág.23, opina que "si el sujeto retenedor no es calificado como sustituto -opinión que considera la más adecuada-, solo en el caso de que hubieran ingresado su importe, sin perjuicio de estar incurso además en el delito de apropiación indebida, deberán responder directamente ante la Administración tributaria. En otro caso, habrán incumplido una obligación meramente formal, incumplimiento que no cabe calificar como infracción tributaria y si meramente adjetiva. Su posición es la característica de un recaudador delegado".

La Orden interpretativa dictada según el art.18 de la Ley General Tributaria, de fecha 30 de octubre de 1980 aclara dudas sobre el modo de practicar las retenciones a cuenta señalando diversos supuestos y diciendo -cuando es aplicable lo previsto en el art.165.3 del Reglamento, es decir la calificación de defraudación, o en que casos procede sancionar como infracción simple o de omisión. Según Sánchez Pinilla dicha Orden "distingue diversos supuestos y resuelve en síntesis, la no procedencia de la defraudación cuando no se ha retenido" (Vid. Notas...op.cit.pág.299). Un resumen de las posiciones doctrinales sobre el art.39 de la Ley y la Orden de 1980 puede verse en el comentario de Lamoca -

Pérez, El retenedor como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta, C.T.núm.35,pág.88.

La Orden citada de octubre de 1.980 se declara expresamente subsistente en la disposición final tercera del nuevo texto del Reglamento de Renta de 3 de agosto de 1981.

- (37) José Menéndez, Contradicciones..op.cit.pág.167.
- (38) Enrique Abella Poblet, Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Madrid 1980, El consultor de los Ayuntamientos, pág.699, comenta el art. --133.1 del Reglamento,y entiende que la solidaridad no alcanza a las sanciones que no tengan carácter pecuniario, por ej.responsabilidades penales no patrimoniales, en caso de delito fiscal, que se imputará solo al culpable.
- (39) Jesús Solchaga Loitegui, La transmisibilidad mortis - causa de las sanciones tributarias pecuniarias, Crónica Tributaria, núm.7, pág.53.
- (40) Esta es la postura seguida por F.Pérez Royo, Infracciones...op.cit.pág.155, y J.Solchaga, La transmisibilidad...op.cit.pág.63.
- (41) Art.135.1.b) del Reglamento: "La deuda tributaria se imputará a cada miembro de la unidad familiar en la misma proporción que se halle su renta respecto de la acumulada de todos los miembros de la unidad familiar".
- (42) Según sostiene María Teresa Soler Roch, Notas..op.cit. pág.36, el fundamento de la solidaridad, en cuanto a las sanciones, parece sin duda más discutible. Creemos que el reconocimiento de la responsabilidad individual a nivel interno, a través de las normas sobre el prorrateo de la deuda, no son suficientes para evitar el conflicto entre el principio garantista y el principio de personalidad de la sanción, que la normativa del Impuesto sobre la Renta ha resuelto, en definitiva,a favor del primero.
 Juan Ramallo, La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario Español, Civitas núm.29, pág.73-74,analiza el problema de saber quién es el sujeto activo de la infracción penal, y señala que "desde la perspectiva de la dogmática penal no va a ser fácil considerar a esta grupo de personas como sujetos activos del ilícito criminal tributario". Opina que desde=

el punto de vista penal habrá individualización de la pena, y desde el punto de vista tributario habrá responsabilidad solidaria del art. 37 y siguientes de la Ley General Tributaria.

- (43) El art.72.1 de la Ley General Tributaria terminaba -- "...sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada= a beneficio de inventario establece el Código civil".
- (44) Artículo 11.1 Texto Refundido: "Las obligaciones tributarias pendientes, con exclusión de las multas, se --- transmitirán a los legatarios y derechohabientes a título universal, pero solamente hasta donde alcanzaron= los bienes recibidos del causante".
- (45) F.Pérez Royo, Infracciones...op.cit.pág.156.
- (46) Artículo 14.3, Reglamento General de Recaudación: "Las sanciones que en tal fecha, no estuviesen liquidadas= y notificadas no serán exigibles a los causahabientes. Respecto a las liquidadas y notificadas con anterioridad, podrán éstos solicitar la condonación graciable".
- (47) Manuel Maria Uriarte Zulueta, Los sujetos pasivos en - el procedimiento recaudatorio, en Libro Conferencias - sobre Recaudación, Ministerio de Hacienda 1970, pág.47.
- (48) Maria Teresa Soler Roch, Transmisión mortis causa de - sanciones en el I.G.R.P.F., Crónica Tributaria, núm. 7 pág.173.
- (49) A.Gota Losada, Tratado..Vol.VI, pág.63.
- (50) Jesús Solchaga, La transmisibilidad...op.cit.pág.66.
- (51) J.Solchaga, La transmisibilidad..op.cit.pág.68.
- (52) Luis Maria Cazorla Prieto, Infracciones, sanciones y - su condonación en los impuestos regulados por el Texto Refundido de 6 de abril de 1967, Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales, y Actos Jurídicos= Documentados, Vol.II, I.E.F. 1977, pág.212.
- (53) José López Berenguer, Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, Bilbao 1968, Ed.Deusto, pág.101.
- (54) Comparar el art.11 del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas aprobado por Decreto= 3.361/1971, de 23 de diciembre, con el art.11 número - uno del nuevo Reglamento aprobado por el Real Decreto= 2.609/1981, de 19 de octubre. La repercusión del im--- puesto íntegra y obligatoriamente también se regula en

el art.4 del Real Decreto 2.554/1980, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley - 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales.

- (55) El art.11, número cinco del Reglamento del I.G.T.E. - tipifica como supuesto de infracción simple el incumplimiento de la obligación de repercutir mediante la consignación del tributo repercutido en la factura o documento equivalente en forma distinta y separada de la base. Dispone que "el incumplimiento de las obligaciones establecidas en los números anteriores constituirá simple infracción tributaria, conforme al artículo setenta y ocho de la Ley General Tributaria, y se sancionará por los Delegados de Hacienda a propuesta de la Inspección del tributo, en la cuantía mínima prevista en el artículo ochenta y tres, uno, a), de dicho Cuerpo legal, por cada factura o documento análogo. Si el sujeto pasivo hubiese sido sancionado anteriormente por este motivo en virtud de acuerdo administrativo firme, la sanción a aplicar será del doble de la cuantía mínima a que se refiere el párrafo anterior por cada factura o documento análogo".
- (56) Ignacio Alvarez Romero, El contrato de transporte y el de servicios ante el I.G.T.E., Crónica Tributaria, núm. 29, pág.256.
- (57) César Albiñana, presentación del núm.29 de Crónica Tributaria, pág.15.
- (58) José López Berenguer, Impuesto..op.cit.pág.119. Comenta J.Banacloche que hasta el 30 de septiembre de 1979 "las relaciones sujeto pasivo-tercero eran ajenas al ámbito tributario; desde el 1 de octubre de 1979 - tiene naturaleza tributaria la controversia sobre la procedencia o cuantía de la repercusión. Es decir, el tercero relacionado con el sujeto pasivo por una operación gravada podrá reclamar en vía económico-administrativa si cree que no procedía la repercusión o si cree que la cuota repercutida no es la que corresponde según la ley. Por su parte, el sujeto pasivo podrá reclamar si el tercero no acepta la repercusión" (Vid. - Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, colección Legislación tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid 1981, pág.65.).

En base a la nueva calificación el Real Decreto 1.999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas al regular la impugnación de actos de gestión tributaria dedica apartados distintos a los actos administrativos y a lo que denomina "actuaciones -tributarias" en la que incluye "los actos de repercu-sión tributaria previstos legalmente". Además del precepto citado ver el art.15.2 del Real Decreto-Legislativo de 12 de diciembre de 1980 por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio de bases sobre procedi-miento económico-administrativo. Consideraciones teóri-cas sobre el tema pueden encontrarse en Pedro de Eliza-de, Repercusión tributaria y función arbitral de la Ad-ministración, H.P.E. núm.63, pág.145 y ss. y A. Martí-nez Lafuente, La nueva legalidad en la vía económico-administrativa, C.T. núm.36, pág.90.).

- (59) El art.103 del Reglamento de los Impuestos Especiales= de 4-XI-80, dispone que "las infracciones tributarias= se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en los artículos 77 y siguientes de la L.G.T.". Su art. 106 se dedica a las infracciones tributarias de defrau-dación.
- (60) Nos referimos al art.42 del Texto Refundido de 2 de -marzo de 1.967.
- (61) A.Martínez Lafuente opina que la figura del cooperador que se plasma en la Ley está proxima a la definición -que del cómplice ofrece el Código penal.(El impuesto -sobre el petróleo, sus derivados y similares.H.P.E.núm. 61,pág.60-61.).
- (62) Art.28, apartado tres: "La imposición de la sanción corresponde al Delegado de Hacienda, pudiendo recurrirse su acuerdo en vía económico administrativa". El Regla-mento de 4-XI-80 dedica a las infracciones y sanciones los artículos 162 a 169 y, en particular, el art.168 -a la tramitación de los expedientes.
- (63) César Albiñana, prólogo al libro de A.Martínez Lafuen-te, Manual del Impuesto de Transmisiones, Escuela de -Inspección F. y T. Madrid 1977, pág.14.
- (64) Antonio Martínez Lafuente, Manual del Impuesto de Trans-misiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Escuela de Inspección F.y T.,Madrid 1977,pág.152.

- (65) La aproximación de la normativa sobre infracciones y sanciones en los impuestos citados a los preceptos de la L.G.T. se ve confirmada en el Real Decreto-legislativo 3.050/1.980, de 30 de diciembre por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuyo art.54 dispone que las infracciones tributarias del impuesto serán calificadas y sancionadas con arreglo a la Ley General Tributaria, salvo los supuestos de presentación fuera de plazo para los que se fijan sanciones especiales. El Reglamento aprobado por el Real Decreto 3.494/1.981, de 29 de diciembre, en su art.67, además de reproducir el precepto anterior del texto refundido, añade que "las diferencias resultantes del expediente de comprobación de valores no serán objeto de sanción cuando el sujeto pasivo se hubiere ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto", referencia que ha de entenderse hecha al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio según señala la disposición transitoria segunda.
- (66) La Orden interpretativa de 30 de julio de 1980 aclara la eficacia temporal de la supresión de dicha sanción en los siguientes términos: "Las sanciones que específicamente estableció el apartado segundo del artículo 21 del Real Decreto-Ley 18/1976, de 8 de octubre, no serán aplicables, de conformidad con la disposición derogatoria de la Ley 34/1.980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario, en los siguientes expedientes: a) Todos aquellos que sean instruidos por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, a partir de la fecha de entrada en vigor de la citada Ley de 21 de junio de 1980. b) Los expedientes que en relación con el mismo Impuesto, no hubieren adquirido firmeza en la indicada fecha de entrada en vigor".
- (67) Los Proyectos de Ley sobre Sucesiones y Donaciones, y del Impuesto sobre el Patrimonio Neto fueron publicados en el Boletín Oficial de las Cortes núm.46, de 11 de enero de 1.978.
- (68) Dice Enrique Gimenez-Reyna que no se ha tipificado como simple infracción la falta de repercusión del impuesto que se considera como un deber del sujeto pasivo. Qui-

zás, añade, se ha considerado como bastante "sanción" - la imposibilidad de deducir las cuotas no repercutidas, como se deduce a sensu contrario del art.20.1.a) del - proyecto. (Vid. Obligaciones formales, infracciones y - sanciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, R.D.F. H.P. núm.157/I, enero-febrero 1982).

Los proyectos citados en el texto del I.V.A. se han pu blicado en el Boletín Oficial de las Cortes, núm.131 - de 20 de julio de 1978 y núm.208-I de 14 de noviembre de 1981. El Proyecto de Ley del Título cuarto de la Ley 39/1979, de 10 de noviembre, del Impuesto sobre las -- Labores del Tabaco, texto conectado con el del valor - añadido, apareció en dicho Boletín el 19 de noviembre= de 1.981, núm.237-I. Dicho texto se remite a la Ley Ge neral Tributaria a efectos de calificar y sancionar -- las posibles infracciones, con la excepción de tipifi car como defraudación" la ocultación del número de ci garrillos o del importe exacto de las labores del taba co vendidas o entregadas por los sujetos pasivos o res ponsables" (art.47).

- (69) Añadía que "si este requerimiento no fuera atendido, - el expediente deberá ser calificado como proceda, de - acuerdo con las normas que se contienen en los prece-- dentes apartados".
- (70) Artículo 86 del Anteproyecto de L.G.T. y de Reforma del Sistema Tributario. Este texto se encuentra en el lega jo 4.190, Archivo Central del Ministerio de Hacienda.
- (71) C.Albiñana, Infracciones y sanciones tributarias, R.D. F.H.P. núm.54, pág.505.
- (72) C.Albiñana, Derecho financiero y tributario, Escuela - de I.Financiera, 1979, pág.706.
- (73) N.Amorós Rica, Ley General Tributaria, Ed.D.Financiero, 1967, pág.799.
- (74) La tesis defendida en el texto se ha visto confirmada= en el Proyecto de Ley Sancionadora de las infracciones tributarias cuyo art.18, apartado cuarto, relativo a= principios generales aplicables a todas las sanciones, dispone que "las sanciones correspondientes a infraccio nes de omisión, ocultación o defraudación no se aplica rán a la Administración del Estado, Comunidades Autóno mas, Corporaciones Locales, Organismos Autónomos y En tidades de Derecho Público que ajusten su actividad a las normas de Derecho Mercantil e Instituciones Oficia

les, siempre que presten conformidad al requerimiento de la Administración para regularizar su situación tributaria. En todo caso, será exigible el recargo de --prórroga".

Sobre el alcance subjetivo del art.85 de la L.G.T. puede verse la tesis doctoral de Antonio Martínez Lafuente, La condonación automática de sanciones tributarias, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1980, pág.272 a 284.

- (75) Recordemos las competencias de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes según Real Decreto 489/-1979, de 20 de febrero y la Orden de 23 de mayo de --1980.
- (76) A.Mantero Saenz, La consulta vinculante, R.D.F.H.P. --núm.122, pág.346-347 y José Ramón Recuero Astray, Las=consultas a la Administración en materia tributaria, -C.T. núm.18, pág.121.
- (77) C.Albiñana, Infracciones..op.cit.pág.505.
- (78) A.Martínez Lafuente, La condonación..op.cit.pág.271-2.
- (79) El Proyecto de Ley Sancionadora de las infracciones --tributarias reconoce la importancia que ha de darse, -tal como hemos indicado, al comportamiento del contribuyente que se aparta de la contestación a la consulta formulada. Así después de proclamar que "no se apreciará infracción de omisión cuando la conducta del contribuyente esté fundada en criterios razonables sobre la interpretación", dispone en su art.9º que "no se podrá alegar interpretación razonable en vía administrativa, ya de gestión, ya de reclamaciones, cuando la Adminis--tración tributaria se hubiere pronnunciado sobre el tema, bien en forma general a través del artículo 18 de=la Ley General Tributaria, bien en forma particular a=través de contestaciones a consultas individualizadas".
- (80) Manuel de la Cámara Alvarez, Estudios sobre la represen--tación legal en Derecho Mercantil, Estudios jurídicos= en homenaje al profesor F.de Castro, Ed.Tecnos, Madrid 1976, pág.297.
- (81) Ernesto Lejeune Valcarcel, Introducción al estudio de=la representación en el Derecho Tributario, R.D.F.H.P.-pág.149 y 151.

- (82) Antonio Botella Garcia, La capacidad en el orden tributario, Estudios de Derecho Tributario, Vol.I, I.E.F. - 1979, pág.716.
- (83) F.Pérez Royo, Infracciones...op.cit.pág.58.
- (84) En la Ley 18/1967, de 8 de abril, sobre sistematización y tarifas de los impuestos sobre la Renta se preveían= especiales sanciones para los que omitieron o falsearon el D.N.I. En su art.17 se disponia que:"si las personas naturales fueran menores o incapacitadas legalmente se rán únicos responsables sus representantes o adminis--tradores legales".
- (85) Antes de la reforma tributaria, A.Gota Losada, Tratado ...op.cit.pág.472,y F.Pérez Royo, Infracciones...op.=cit.pág.61, opinaban que el precepto citado en el texto contenía un principio de alcance general, más allá= del propio impuesto sobre la renta.
El Proyecto de Ley Sancionadora de 1981 viene a ratifi car las consideraciones anteriores y las sostenidas en la exposición de este apartado acerca de los represen--tantes. Su art.2, apartado 1, dispone que"serán suje--tos infractores los representantes legales de los suje tos pasivos o retenedores, cuando éstos carezcan de ca pacidad de obrar en el orden tributario". Citemos tam--bién el art.1º.3.a) que complementa el anterior en - cuanto declara no aplicable la presunción de volunta--riedad "cuando las acciones u omisiones sean realiza--das por personas que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley General Tributaria, sin perjui cio de la exigencia de las correspondientes sanciones a cargo de quien actuó en representación legal de las= indicadas personas".
- (86) E.Lejeune Valvarcel, Introducción..op.cit.pág.165.
- (87) Artículo 163 del Reglamento.
- (88) M.Bajo Fernández, Derecho...op.cit.pág.112. Este mismo autor en su artículo De nuevo sobre la responsabilidad criminal de las personas jurídicas, Anuario de Derecho penal, Tomo XXXIV, mayo-diciembre 1981, pág.379 hace - las siguientes consideraciones: "El principio societas delinquere non potest no entraña el reconocimiento de un valor ontológico, sino simplemente de un valor polí tico criminal. La exclusión de las personas jurídicas= del ámbito criminal no implica desdeñar la importancia que reviste en la actualidad la persecución y castigo= de la delincuencia económica. Pero, precisamente por -

ser conscientes de la importancia de toda política de prevención contra la delincuencia económica, nos pronunciamos en contra de la aplicación de penas a los entes colectivos. La tesis contraria, que estamos aquí - criticando, podría significar un arriesgado paso que - atraiga al ámbito del Derecho penal principios del Derecho privado, como aquel conforme al cual, de las deudas de la sociedad responde ésta con su patrimonio quedando incólumes los patrimonios de los socios. Sería - lamentable que en ese nuevo modelo de Derecho penal -- de aplicación a las personas jurídicas, la imposición= de penas a las entidades supraindividuales fueran la - coartada para la impunidad de sus poderosos socios".

- (89) Juan del Rosal, Derecho penal de sociedades anónimas, - Vol.I, Instituto de Criminología, Universidad de Madrid, 1971, pág. 367 a 369.
- (90) F.Pérez Royo, Infracciones...op.cit.pág.64. La tesis - organicista es criticada por M.Bajo Fernández, De nuevo...op.cit.pág.377.
- (91) Mariano Barbero Santos, ¿Responsabilidad penal de las= personas jurídicas?. Revista de Derecho Mercantil, núm. 64, pág.324 a 327.
- (92) Fernando Sainz de Bujanda, La responsabilidad de las - personas jurídicas y de sus órganos por los ilícitos - tributarios, Hacienda y Derecho, Tomo V, Madrid 1967, pág.605.
- (93) M.Bajo Fernández, Derecho...op.cit.pág.121.
- (94) M.Barbero Santos, ¿Responsabilidad...op.cit.pág.295 y - ss. Vid. un resumen del derecho comparado en el artí-- culo de E.Ruiz Vadillo, La persona jurídica y el Dere-- cho penal, Anuario de Derecho penal, tomo XXXIV, mayo-- diciembre 1981, pág.788-9.
- (95) G.Rodríguez Mourullo, El nuevo ..op.cit.pág.727-8.
- (96) M.Barbero Santos, Estudio sobre los delitos contra el= orden socio-económico en el proyecto de Código penal, - texto fotocopiado, pág.108-9.
- (97) José Luis Gómez Dégano, El delito fiscal, Vol.I, Medi-- das Urgentes de reforma fiscal, I.E.F.1977, pág.289.

- (98) M.Bajo Fernández, Derecho...op.cit.pág.124.
- (99) Estas consideraciones se ven confirmadas en el Proyecto de Ley citado de 1981 cuyo art.2º al regular los sujetos infractores se refiere a los sujetos pasivos y a los retenedores sin excepciones, así como a las entidades en régimen de transparencia fiscal. Además dispone, sin la menor duda, que son sujetos retenedores "el ente dominante, en el régimen de declaración consolidada, sin perjuicio del prorrateo de las correspondientes sanciones, cuando procediera legalmente, y las personas físicas o jurídicas obligadas a suministrar informa---ción o prestar colaboración a la Hacienda Pública, conforme a lo establecido en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria".
- La Memoria del proyecto citado hace las siguientes consideraciones: "la generalidad de los ordenamientos, de forma implícita o explícita, y de igual manera la doctrina, se muestran partidarios de la aplicación de sanciones a las personas jurídicas y otras entidades asimiladas a las mismas, las cuales son consideradas perfectamente capaces de realizar las infracciones descritas en las Leyes Tributarias, ya sea por esgrimirse argumentos relativos a la analogía entre infracción fiscal e incumplimiento contractual, por apelar a la unidad estructural de la materia fiscal, por basarse en el carácter fundamentalmente económico de las infracciones tributarias, o por la menor importancia que los conceptos de culpabilidad e imputabilidad tienen en el Derecho penal administrativo".
- (100) Luis Sánchez Serrano, La declaración tributaria, I.E.F. 1977, pág.404, nota 10.
- (101) F.Sainz de Bujanda, Notas de derecho financiero, Seminario Facultad de Derecho, pág.1156.
- (102) J.del Pozo y F.Arnau, Anotaciones sobre el delito fiscal, Vol.I, Medidas Urgentes de reforma fiscal, I.E.F. 1977,pág.402. Se alude también en dicho texto a los -- grupos de sociedades pensando que bajo el término em--presa podrían encajar en el delito fiscal, ya que en -- todo grupo de sociedades existe una empresa integrada--por varias sociedades y no una sociedad única, y en -- consecuencia pueden cometerse hechos constitutivos de--delito en aplicación de las normas sobre tributación -- del beneficio consolidado.

- (103) Daniel Casado Herrero, El delito fiscal en el Proyecto de nuevo Código Penal, Crónica Tributaria, núm.32, pág. 70.

C A P I T U L O N O V E N O

PROBLEMAS QUE PRESENTA LA CULPABILIDAD EN LA APLICACION

DE LOS TRIBUTOS

1. Ideas generales.
2. Actuaciones previas o complementarios en la aplicación de los tributos.
3. La declaración tributaria y la autoliquidación.
4. Las actuaciones de investigación y comprobación.
5. La prueba.
6. Jurisprudencia.

- Apéndice.

1. Ideas generales.

El tributo, entendido como "prestación pecuniaria debida a un ente público por la realización de una acción - típica indicativa de capacidad económica" (1), aparece regulado en la norma con la finalidad de ser aplicado, en los supuestos en que se realice el hecho imponible y a cargo de quienes se encuentren con éste en la relación determinada - de aquélla. La Comisión redactora del Anteproyecto de adaptación de la Ley General Tributaria ha querido resaltar la fase de la aplicación de los tributos, por lo que ha venido a denominar así el Título III, con separación de la gestión tributaria y de la revisión de actos en vía administrativa, aspectos de los que se ocupa en dos títulos independientes.

Antes de entrar en el estudio del tema de este -- capítulo conviene hacer algunas precisiones de interés. En primer lugar con referencia al contenido de las relaciones Administración-sujetos pasivos. Como dice Sainz de Bujanda= de las normas tributarias derivan para los sujetos junto a obligaciones determinados deberes, por lo que incluye en el concepto de infracción tributaria "no sólo la hipótesis de transgresión de normas de las que deriven obligaciones sustantivas de pago, sino también la de violaciones de preceptos que impongan deberes formales de colaboraciones con el Fisco". En el primer supuesto los sujetos que aparecen como deudores no cumplen, o cumplen tardíamente su prestación, - mediante una gran variedad de comportamientos presididos - por una intención fraudulenta, y se ocasiona un daño cifrado en una pérdida de recursos monetarios. En el segundo puede no haber pérdida de recursos pero lo frecuente, añade el

profesor mencionado, "será que la infracción de deberes formales constituya un instrumento del que el contribuyente se sirva para perpetuar infracciones, de tipo sustantivo, esto es, para eliminar, reducir o retrasar los pagos pecuniarios debidos" (2).

El incumplimiento de la norma tributaria también puede ser tenido en cuenta en las construcciones doctrinales que adoptan un enfoque dinámico del fenómeno tributario. Tal es el caso de la concepción de Alessi acerca de la función pública, en la que al poder o potestad tributaria se corresponden deberes jurídicos dirigidos a la realización de un fin público consistente en la adquisición coactiva de los medios pecuniarios necesarios al Estado y demás entes públicos (3).

De todo ello se desprende, que en la aplicación de los tributos es necesario que concorra una conducta activa de los sujetos pasivos dirigida al cumplimiento de su obligación principal frente al ente público y, en su caso, completada mediante actuaciones previas o complementarias que faciliten y aseguren aquélla. En base a esta distinción, la doctrina y los derechos positivos tipifican las diversas clases de ilícitos tributarios según la norma infringida, la gravedad o trascendencia del incumplimiento, y la culpabilidad que se aprecie en el sujeto. En ocasiones se toman en consideración circunstancias subjetivas, reveladoras de una mayor culpabilidad del sujeto pasivo, a fin de delimitar determinado tipo de infracciones (4), e incluso se llega a criminalizar ciertos comportamientos a los que considera como ilícitos penales (5).

Prescindiendo por el momento de la Ley General Tributaria, señalemos como en el Proyecto de Disciplina Contable y represión del Fraude Fiscal, elaborado en 1.976, se decía en su art. 3º. que "las infracciones tributarias podrán consistir en: a) el incumplimiento de las obligaciones necesarias para el desarrollo del procedimiento de gestión tributaria, sin que comporte directa e inmediatamente ocultación o disminución de la cuantía del tributo, y b) ocultación o disminución de la cuantía del tributo". A su vez, en el Anteproyecto de adaptación de la Ley General Tributaria - citado anteriormente, junto a las infracciones tributarias aparece el delito tributario no sólo en el art. 10 c) -" se regulará en todo caso por Ley la tipificación de las conductas constitutivas de delito fiscal-, sino también en el art. 77.1 a la hora de delimitar conceptualmente ambos ilícitos.

Conviene finalmente, al hilo de estas ideas generales, precisar el alcance de este capítulo. No parece acorde en el objeto de este trabajo entrar a fondo en el examen de todas las cuestiones que ofrecen los ilícitos tributarios que se cometan con ocasión de la aplicación de los tributos. Por ello, nos limitaremos a señalar algunos problemas que presenta la culpabilidad en relación con la prevención y descubrimiento de los ilícitos, la identificación del culpable y la calificación de las conductas, indicando, asimismo, las dificultades que pueda suponer tomar en consideración dicha culpabilidad, comentando cuanto lo favorezca o vaya en contra de ello. Igualmente sugeriremos, si se presenta la ocasión, las rectificaciones o mejoras a introducir en los textos legales, así como los problemas que quedan pendientes de solución.

Delimitado así el tema de estudio, hay que indicar la forma en que se va a proceder. Teóricamente puede analizarse desde varios puntos de vista: los medios utilizados - para cometer los ilícitos tributarios; las personas y órganos que intervienen en su descubrimiento o en la imposición de sanciones; las diversas clases de conductas que sean - constitutivas de ilícitos, o que deberían tipificarse como tales; los resultados que ocasionan; los medios probatorios etc. Hemos optado por agrupar algunos problemas que presenta la culpabilidad en las actuaciones previas o complementarias a la aplicación de los tributos, separándolos de aspectos concretos integrados en la gestión tributaria, - ya sea en su iniciación, desarrollo o terminación.

2. Actuaciones previas o complementarias en la aplicación - de los tributos.

En la aplicación de los tributos se hace preciso desarrollar determinadas actuaciones que podrían considerarse, por el momento en que tiene lugar o por la finalidad - que persiguen, como previas o complementarias al procedimiento de gestión. El legislador, debido a la importancia - que les atribuye, ha venido a considerar oportuno tipificar su incumplimiento como infracciones tributarias.

Podemos citar, por ejemplo, la conveniencia de -- que la Administración conozca a la persona que puede ocupar la posición de sujeto pasivo en futuras relaciones jurídico tributarias. A tal fin se establece el deber de facilitar - los datos necesarios para su identificación. De esta manera se puede lograr que el tributo incida sobre quién tenga la condición de sujeto pasivo, con lo que se trata de evitar - el incumplimiento de la norma, se favorece la mecanización=

de la gestión tributaria, y se puede aspirar a conocer al infractor, en su caso. Las normas de la Ley General Tributaria tienen que ser completadas con otras hoy vigentes, si se quiere tener un cuadro completo de las actuaciones que pueden exigirse de los sujetos pasivos.

Se puede incluir en este apartado el deber de declarar el domicilio tributario así como los cambios del mismo que se produzcan (6), y el deber de hacer constar en los documentos presentados ante la Administración tributaria, o en los que se reflejen sus relaciones con terceras personas, sus datos de identificación según sean personas físicas o jurídicas. Estos datos tienen especial importancia en una época en que se acude a medios informáticos para la aplicación de los tributos, por lo que quizás en su día, junto con otras circunstancias demostradoras de una intencionalidad opuesta al exacto cumplimiento de la norma, pueda ser un elemento a considerar en la tipificación de ilícitos de mayor gravedad. En efecto, el incumplimiento de estos deberes constituye, hoy en día, una infracción simple en la que cabe por tanto apreciar una conducta negligente, siéndoles aplicables todo lo expuesto acerca de los ilícitos tributarios culposos. No obstante como decimos quizás debería procederse a su revisión por la trascendencia que tienen en la aplicación de los tributos.

Asimismo, la identificación del sujeto puede verse afectada por la omisión de la presentación de altas en el censo correspondiente. En la Ley de 1.963, se recoge este ilícito en el art. 79 como una actuación intencional que persigue la ocultación a la Administración. Como complemento de ello, el art. 80 contempla como circunstancia cualificadora, que puede concurrir en el sujeto pasivo, la presen-

tación de falsa declaración de baja en el tributo aplicable.

Aparece también como conducta que facilita la aplicación de los tributos, el nombramiento de un representante del sujeto pasivo que resida en el extranjero más de seis meses. Este deber incorporado al art. 46, uno, de la Ley General Tributaria, no tiene su reflejo correspondiente en el art. 78. No obstante, recordemos las normas que en relación con los no residentes que se contienen en la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta y la valoración que se hizo en su momento de las mismas.

Con igual objetivo que el de los supuestos anteriores se contemplan determinadas actuaciones de información, suministro de datos y colaboración a cargo de los sujetos pasivos o de terceras personas que, directa o indirectamente, estén relacionadas con ellos. Algunas, en concreto, permitirán desarrollar posteriores actuaciones de comprobación e investigación.

Frente a tales deberes el sujeto pasivo adopta en ocasiones una actitud opuesta a la norma centrada en no proporcionar datos, informes, antecedentes o justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Otras veces no se suministran aquéllos que tienen indudable trascendencia tributaria -a los que tiene acceso por las relaciones económicas que mantiene con otras personas-, a pesar de mediar un requerimiento de la Administración (7). En ambos casos, se infringe el deber de colaborar en la aplicación de los tributos, incumplimiento que por el tipo de omisión que supone

y las circunstancias que lleva consigo, puede ciertamente pensarse que se produce de forma voluntaria y culposa, sin que sea necesario que concurra una intencionalidad cualificada.

Como caso especial, está previsto en la Ley el -- incumplimiento del deber establecido en el art. 112, en razón de la función que desempeñan quiénes están llamados -- a participar en la gestión o exacción de los tributos. Precisamente por ello sería oportuno pensar en la conveniencia de cualificar este incumplimiento respecto de otros ilícitos tributarios (8).

No cabe, en general, apreciar culpabilidad en los supuestos de no colaboración con la Administración cuando -- tal comportamiento esté previsto en la misma norma, como -- ocurre con los casos excluidos del deber de colaboración -- del art. 111, apartado dos, de la Ley de 1.963. Recordemos -- que, conforme al art. 41 de la Ley de Medidas Urgentes de -- 1.977, no pueden ampararse en sus párrafos b) y c) las personas y entidades en él relacionadas a efectos de exonerarse del deber de colaboración en la gestión tributaria. De -- esa forma se levanta el secreto bancario, lo que tiene un -- especial significado en relación con el descubrimiento de -- los ilícitos tributarios, y la apreciación de la norma tributaria (9).

Conviene aclarar que el comportamiento de los contribuyentes o entidades encaminado a no colaborar con la Administración, no puede acogerse al denominado secreto estadístico, ya que éste tiene hoy su ámbito bien delimitado, -- lo que evita que queden a cubierto conductas que tratan de impedir la exacta aplicación de la norma tributaria (10).

Como actuaciones complementarios en la aplicación de los tributos sus normas reguladoras suelen contener preceptos que imponen obligaciones formales a cargo de los sujetos pasivos. Su incumplimiento refleja una actuación enca minada a no facilitar aquella aplicación, lo que difícilmen te puede ser excusable por no apreciar en ello negligencia= alguna. Se incluyen dentro del art. 78 g), y ante la proli feración de aquéllas en los distintos tributos renunciemos= a hacer referencias concretas.

Alguna consideración aparte merece la inobservan cia de los deberes contables por la trascendencia que pue-- den tener en la gestión tributaria. El legislador establece la necesidad de que las relaciones económicas y, en general, las operaciones internas y externas de las empresas tengan= su adecuado reflejo en la contabilidad. Prescindiendo de - las funciones que cumple en las relaciones con terceros, - puede decirse con Cubillo Valverde que la contabilidad es - pieza sustancial para la aplicación del sistema tributario. (11). No es por lo tanto extraño que entre los ilícitos tri butarios se cuente con lo que podríamos denominar ilícitos= contables, que se cometen siempre que los sujetos pasivos - incumplen las obligaciones de esta índole, no como fin en - sí mismo, sino como medio para la inobservancia de las nor mas tributarias. El legislador valora la trascendencia del incumplimiento y tipifica distintas infracciones.

La Ley General Tributaria se refiere a las infrac ciones tributarias relacionadas con la contabilidad en el - art. 78 b) y 80 c), debiendo también tenerse en cuenta el apartado dos, del art. 83. En el primero de ellos se decla ra que "constituye simple infracción el incumplimiento de -

las obligaciones de índole contable y registral". En el segundo se refiere al supuesto de que la contabilidad o registros reglamentarios ofrezcan anomalías o irregularidades sustanciales en orden a la exacción del tributo.

Las obligaciones de índole contable y registral son numerosas, no pudiendo por lo tanto hacerse a priori una apreciación general del significado que puede tener su inobservancia. Su peculiaridad radica en que su incumplimiento no se presenta aislado, sino que suele ir acompañado de conductas encaminadas a amparar otros ilícitos. En principio en este comportamiento cabe apreciar negligencia culpable del sujeto pasivo. El legislador desarrolla en el art. 83.2 el contenido del art. 78, teniendo en cuenta la negligencia simple, la negligencia grave, la omisión total y la falsedad, con lo que se introduce en las infracciones simples una alusión a los elementos subjetivos, antes inexistentes.

En opinión de Pérez Royo la referencia a la falsedad lleva implícita la intencionalidad aunque la Ley no lo mencione expresamente (12). En cuanto a la omisión total de contabilidad, entiende que supone una presunción de negligencia en la conducta del sujeto pasivo. Por nuestra parte pensamos que esta omisión puede ser reveladora de una conducta intencional o dolosa, ya que vendría^a ser la expresión más significativa de las anomalías o irregularidades sustanciales a que alude el art. 80 c), supuesto que encierra ciertamente aquella intencionalidad.

Queda siempre a salvo la prueba en contrario, tanto de la negligencia como de la intencionalidad, pudiendo -

llegarse a apreciar que aquéllas no concurren, no existiendo por lo tanto ilícito tributario. El art. 83.2 dispone que - "en cualquier supuesto, para imponer la multa se incoará el expediente en el que se dará audiencia al interesado", lo - que supone una ratificación legal de la admisión de la prueba en este ilícito.

De las consideraciones anteriores se deduce también otra conclusión que incide en la calificación de las simples infracciones. Entendemos que es válida la afirmación de Olivares Zarzosa, de que la nueva redacción del art. 83 no permite mantener con rigor técnico la afirmación que considera las infracciones simples como meramente culposas, a diferencia de las de omisión o defraudación en que es esencial el dolo (13). Consideramos que se trata de una infracción simple que, como dice César Albiñana, viene a superponerse a la del apartado b) del art. 78, y que fue incluida por la Ley 60/1.969, de 30 de junio en la parte relativa a las sanciones, alterando la sistemática de la Ley General Tributaria (14).

Dejemos constancia, a fin de evitar cualquier equívoco, que existen interpretaciones distintas de la expuesta. Así Gota Losada mantiene la opinión de que la Ley de 30 de junio de 1.969, pese a utilizar la palabra negligencia, lo que realmente regula son tipos distintos de incumplimiento de las obligaciones contables, es decir supuestos objetivos diferentes. Y añade que la graduación de las sanciones no se establece en función de una mayor o menor culpabilidad, sino en función de un incumplimiento objetivo distinto de las obligaciones contables (15).

Con referencia al supuesto del art. 80 c), su interpretación en relación con el tema que nos ocupa debe hacerse teniendo en cuenta diversos aspectos. El primero, es la conexión que la Ley ha establecido entre las infracciones de defraudación y las de omisión, lo que determina que el elemento intencional podría deducirse de la tipificación del art. 79. Segundo, que en el presupuesto de la infracción de defraudación contable hay un elemento finalista en cuanto que se trata de anomalías o irregularidades "en orden a la exacción del tributo", lo que supone que los medios utilizados impiden u obstaculizan su aplicación. Tercero, las anomalías o irregularidades han de ser sustanciales (16). En concreto, por lo tanto, en la tipificación del art. 80 c) - se refleja no una conducta negligente, sino dolosa encaminada al incumplimiento voluntario de la norma. Tal conclusión viene avalada, además, por la conexión que tiene la infracción que nos ocupa con la aplicación de los tributos, en cuanto se opone a la misma, así como por la regulación contenida en el art. 319 del Código penal en la que se toma como presunción de que existe ánimo de defraudar, con una redacción similar, si bien reforzada ya que habla de falsedades -lo que supone una intencionalidad más clara- en vez de irregularidades.

Banacloche Pérez, comentando las medidas sancionadoras del Real Decreto-Ley 18/1.976, de 8 de octubre aplicables a los sujetos pasivos reincidentes que cometieren una infracción consistente en sustancial omisión o falseamiento contable, escribe que "se trata, en definitiva, de agravar las sanciones que evidencian un dolo reflejado en los medios y en la actitud pertinaz del culpable". Añadiendo que " el problema, como siempre, surgirá para determinar qué es omisión sustancial y si se aplica en cualquier falsedad, por mínima que sea" (17).

La Circular nº 2/1.978 de la Fiscalía del Tribunal Supremo sobre persecución del delito fiscal puede aportar luz sobre la interpretación del art. 319 cuando afirma que "desde luego podrá consistir en cualquier mutación de la verdad en los documentos contables que presente gravemente alterada o que enmascare de manera fundamental la verdadera situación o movimiento económico de la empresa, simulando u ocultando datos de modo tendente a eludir el impuesto u obtener indebidamente el beneficio fiscal". La intencionalidad que supone tal comportamiento se recoge claramente en las palabras transcritas, lo que es confirmado en la misma Circular cuando se refiere a que "el sujeto utilice, exhiba o manifieste la contabilidad con propósito fraudulento"(18). En general, las interpretaciones doctrinales sobre el alcance de esta presunción, destacan la finalidad perseguida por el presunto delincuente o la existencia de fraude en su comportamiento, lo que pone de manifiesto el carácter doloso de su conducta (19).

Terminemos este comentario sobre los ilícitos contables, proponiendo incorporar, en concreto, al texto de la Ley General Tributaria comportamiento que son reveladores de una intencionalidad opuesta a la aplicación de los tributos. Podrían comprenderse así, entre otros supuestos, algunos de los que figuraron en la primera redacción del Proyecto de Ley de Disciplina Contable y represión del Fraude Fiscal: omisión total de registros y contabilidad; omisión o inexactitud en el reflejo de operaciones; llevanza de contabilidades diversas que tengan por objeto simular realidades distintas de la empresa; la falta de aplicación del Plan General de Contabilidad y las inexactitudes en el balance y -

demás documentos que forman las cuentas anuales. Se recogían asimismo dos presunciones de interés: la de omisión de libros y registros, cuando no se exhiben, y la existencia de contabilidades diversas, cuando se presenten a la Administración o se dé publicidad a balances distintos de los presentados a efectos fiscales.

3. La declaración tributaria y la autoliquidación.

Dispone el art.101 de la Ley General Tributaria - que la gestión de los tributos se iniciará por declaración= o iniciativa del sujeto pasivo, precisando el artículo siguiente lo que se considera declaración tributaria. El deber de declarar, según Sánchez Serrano, es un deber jurídico de colaboración con la Administración, -en atención a la pertenencia a un ente público y a la posición de supremacía de aquélla-, por el que se está obligado a facilitar determinados datos e informes que son necesarios para la gestión de los tributos (20). Del art. 104 de la Ley se deduce que existe un deber de presentar declaraciones y la ampliación= de éstas, así como subsanar los defectos advertidos si así es recabado por la Administración, en cuanto fuere necesaria para la liquidación del tributo y su comprobación.

Varios ilícitos aparecen tipificados en la Ley General Tributaria que guardan relación con la declaración. - Se tipifica como tal el incumplimiento de los deberes establecidos en el art. 104, según dispone el apartado e), del art. 78. Presenta como peculiaridad este ilícito que media

una actuación administrativa, lo que permite pensar que el incumplimiento del deber se asume por quién esté obligado - con mayor conocimiento. La finalidad perseguida por la Administración que aparece recogida en el mismo art. 104 -"..en cuanto fuere necesaria para la liquidación del tributo y su comprobación"-, justifica suficientemente que el legislador haya incluido este supuesto entre las infracciones.

En el art. 35.1 se declara que el sujeto pasivo - está obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. El art. 78 a), tipifica la presentación fuera de plazo de declaraciones, si no hubiere mediado requerimiento de la Administración. Se trata, por lo tanto, de un ilícito distinto del incumplimiento del deber de declarar que dá lugar a la infracción de omisión . En la práctica, se puede ciertamente pensar que el sujeto - pasivo que cumple espontáneamente, rectifica una conducta - similar a la propia de las infracciones de omisión. Por -- ello, tal actitud pudo haberse seguido de forma consciente, diríamos que incluso dolosamente, con intención de ocultar= a la Administración. Sin embargo, ante la rectificación - adoptada y el cumplimiento, aunque tardío, del deber de declarar, el legislador ha tipificado el ilícito prescindiendo de aquellas posibles circunstancias. De aquí que con -- arreglo al art. 78 a), pueda decirse que estamos ante un - ilícito culposo, fruto del cumplimiento de la norma sin -- prestar la debida diligencia.

En las infracciones de omisión se encuentra contemplado también el incumplimiento del deber de declarar. A los comentarios que ya se han expuesto en torno al art. - 79 a), cabe añadir algún otro en este momento. A diferencia del ilícito anterior, la culpabilidad se manifiesta en él -

en forma de dolo ya que en el sujeto pasivo concurren las notas identificadoras de éste, tanto por lo que se refiere al conocimiento, como al querer. Hay una intención de ocultación a la Administración que impide la exacta aplicación de la norma tributaria. Intencionalidad que la jurisprudencia requiere que esté presente en el sujeto pasivo, declarando en otro caso que no se ha cometido infracción de omisión.

A igual conclusión también contribuyen los medios utilizados, especialmente cuando se trate de declaraciones que se presentan a la Administración a pesar de ser falsas o inexactas. En este caso difícilmente puede encajarse esta forma de obrar dentro de las conductas culposas o simplemente negligentes. Quizás hubiera sido más correcto incluir -- aquí las inexactitudes culposas, reservando la intención maliciosa para las infracciones de defraudación, tal como se ha propuesto por algún autor (21), pero conforme a nuestro derecho positivo es lo cierto que el legislador no ha tipificado así este ilícito. Se puede encontrar, en teoría, explicación a tal decisión legislativa en la conexión existente entre las infracciones de omisión y de defraudación.

La falta de presentación de las declaraciones es también recogida en el art. 79 a). En nuestra opinión tal omisión, unida a una intención de ocultar el hecho imponible o la base, es suficientemente reveladora de la voluntad del sujeto pasivo. En este sentido Rodríguez Mourullo opina que "la omisión de la presentación de declaración adquiere, así, un valor concluyente que la convierte en medio engañoso idóneo para inducir a error y, en definitiva, para defraudar a Hacienda". Sostiene tal afirmación por entender -

que la omisión permite interpretar a los órganos de la Administración que la falta de la declaración supone que no concurren en el sujeto pasivo las circunstancias que obligan a declarar (22). La gravedad de ello justifica la tipificación llevada a cabo en la Ley.

Deja a salvo el art. 79 a) el error aritmético como causa de presentación de declaraciones inexactas. Las cuestiones que tal exclusión plantea han sido ya comentadas en otra parte de este trabajo con ocasión de estudiar el error en los ilícitos tributarios.

El tema que presenta mayor interés en relación con las declaraciones hace referencia a los supuestos en que llevan incorporadas operaciones de liquidación, o con terminología más corriente las denominadas autoliquidaciones. Como señala Sainz de Bujanda la figura jurídica de la autoliquidación es un tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que éste no se limita a comunicar a las oficinas gestoras de la Hacienda Pública la realización del hecho imponible y los elementos necesarios para que la Administración determine la cuantía de las deudas, sino que lleva a cabo por sí mismo esa fijación de la suma debida, lo que permite proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación (23).

La Ley General Tributaria exigía en su art. 10, k), norma de rango legal para regular "la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria". Diversas disposiciones han venido regulando el régimen de autoliquidación extendiéndolo a gran número de tributos. Destaquemos entre las últimas aprobadas, la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario de 21 de junio de 1.980, en la que se autoriza al Gobierno para -

establecer el régimen de autoliquidación en las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana, y la Ley de 21 de junio de 1980 respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (24).

Diríamos que se ha producido una generalización - de un procedimiento que no pudo ser contemplado en toda su amplitud por la Ley de 1963, en cuanto que su presencia en el proceso de aplicación de los tributos era escasa. Es lógico por lo tanto, que señalemos algún comentario derivado de la incidencia que puede tener este sistema en la culpabilidad del sujeto pasivo. Conviene tomar como punto de partida - que en las declaraciones sin liquidación es la Administración quién lleva a cabo las actuaciones correspondientes de determinación de la deuda tributaria partiendo de los datos y elementos suministrados por el sujeto pasivo. En los supuestos de autoliquidación esa actividad administrativa es sustituida por la que desarrolla el sujeto pasivo. Por lo tanto, este comportamiento del contribuyente va más allá de suministrar los datos e incluso se integra por un proceso - que no es simplemente aritmético. En realidad el sujeto pasivo participa activamente en la aplicación de la norma tributaria, mediante un desarrollo lógico que incluye la interpretación de la misma.

Por todo ello surgen dudas acerca de donde empieza la culpabilidad del sujeto pasivo en el caso de que se produzca la inobservancia de la norma, siendo necesario -- apreciar y valorar en toda su plenitud la voluntariedad de su comportamiento. No olvidemos que junto a los hechos y datos, lleva a cabo una actividad de interpretación que es difícil incluso para quienes su función consiste en participar en la aplicación de las normas reguladoras de los tributos. No puede negarse que el obligado a practicar operaciones de

liquidación en realidad no suele conocer toda la normativa tributaria. Además también hay que tener presente que legalmente se ha trasladado al contribuyente el principio de calificación, haciendo dejación de él la Administración. En resumen, todo ello debe ser valorado a fin de apreciar la culpabilidad en los casos en que no se haya aplicado exactamente la norma tributaria.

Si el sujeto pasivo declaró en su totalidad los elementos integrantes del hecho imponible y los datos necesarios para fijar la deuda tributaria, es lógico pensar que quede excluida toda responsabilidad. Gota Losada es de la opinión de que la infracción tributaria de omisión sólo existe cuando se ocultan hechos, de modo que cualquier actuación posterior o ajena a la pura y simple manifestación de hechos, no constituye infracción de omisión. En su opinión "el que se haya extendido el contenido de las declaraciones tributarias no autoriza a ampliar el campo de las infracciones de omisión" (25).

Es lógico pensar, por lo tanto que el incumplimiento del deber de practicar correctamente operaciones de liquidación no puede tener la consideración externa de un animus contrario a la norma suficientemente revelador de la culpabilidad del sujeto pasivo. Opinamos que la culpabilidad debe apreciarse con referencia a lo que constituye declaración propiamente dicha, no a la operación de determinación de la deuda. En este sentido es de interés recordar que en la primitiva redacción de la Ley General Tributaria se incluyó un precepto -en concreto el número 269, después art. 101-, en el que se declaraba que "no comete infracción quién, además de observar las obligaciones de índole formal

señaladas en el art. de esta Ley, declara, señala o pone a disposición de la Administración tributaria todos los elementos, informaciones, documentos, actos y antecedentes necesarios para la reglamentaria determinación y exacción de la deuda tributaria..." (26).

En consecuencia, el ilícito radica en la ocultación, no en la aplicación de la norma tributaria aunque no sea la que proceda conforme a la misma, si bien es cierto que la complejidad de las operaciones llevadas a cabo por el contribuyente difieren considerablemente de unos tributos a otros. En general, cabe sostener que las inexactitudes debidas a errores aritméticos no pueden constituir infracción tributaria, por lo que la regulación de las autoliquidaciones en la Ley General debería estar en la misma línea del actual art. 79,a),2º. Por lo que se refiere al error en la calificación jurídica nos remitimos a lo expuesto sobre este tema con carácter general. Precisemos aquí, no obstante, que el sujeto pasivo puede no seguir la interpretación oficial de la norma dictada en base al art. 18 de la Ley General Tributaria. Para valorar esta actuación conviene ponderar las circunstancias concurrentes, la necesaria fundamentación que haga el sujeto pasivo en la norma legal reguladora del tributo, y si se trata, o no, de preceptos que razonablemente pueden suscitar dudas por su ausencia de claridad. También no puede olvidarse que son los órganos de gestión de la Administración Pública quienes deben obligado acatamiento a dichas disposiciones interpretativas (27).

Con estas consideraciones podemos enjuiciar a continuación nuestro derecho positivo. La Ley General Tributaria no contiene una clara referencia a las autoliquidaciones dentro de la regulación de las infracciones. No puede equipararse la declaración con liquidación al supuesto del

art. 79, 2, b), -pago con efectos timbrados con liquidación a cargo del contribuyente-. Es de aplicación sin embargo, - el apartado a), núm.1º, del mismo artículo ya que en él se contempla la falta de presentación de las declaraciones tributarias, y como dice la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 1.978 refiriéndose a "esta forma de colaboración con la Administración en la que el contribuyente autoliquida el impuesto", "las autoliquidaciones no alcanzan esa entidad de actos administrativos, si no que son simples declaraciones tributarias". En este caso la conducta del - contribuyente persigue una ocultación a la Administración, - conscientemente asumida, -por lo que se puede apreciar culpabilidad-, en la que lo esencial que se omite es la declaración, y necesariamente las operaciones de liquidación subsiguientes que no se realizan al no presentarse aquélla. La Comisión de adaptación de la Ley General Tributaria ha considerado oportuno incluir una referencia a las autoliquidaciones en el apartado segundo de la letra a) en los términos siguientes: "la presentación de declaraciones con o sin liquidación falsas o inexactas que no sean consecuencia de errores aritméticos".

Con posterioridad a la Ley General y con un ámbito de aplicación particular, al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, y siempre que concurren determinadas condiciones, se regularon los efectos de los errores cometidos en las declaraciones-liquidaciones por la Orden de 13 de julio de 1.966. En ella se determina que no constituye infracción tributaria la aplicación indebida de los tipos tributarios por error, o la no aplicación del impuesto,

por la misma causa, siempre que haya una declaración íntegra de los hechos imponible o de las bases, y se obre de buena fé.

En resumen, el desarrollo y expansión de las declaraciones que incorporan una actividad del sujeto pasivo a fin de determinar la deuda tributaria, suponen una ponderación de su conducta teniendo en cuenta el contenido y el alcance de la obligación que se le ha impuesto, en orden a enjuiciar adecuadamente la existencia de culpabilidad. Caso de no concurrir la misma no existirá ilícito tributario, y por lo tanto no será posible la imposición de sanciones, aunque pueda ser necesario buscar fórmulas compensatorias para la Hacienda Pública que sean realistas, y que sin merma del principio de culpabilidad favorezcan la aplicación de la norma (28).

Indiquemos brevemente que sí el sujeto pasivo quiere rectificar su autoliquidación, podrá presentar declaraciones complementarias, que traerán consecuencias en la valoración de su comportamiento anterior que podía haber sido considerado como ilícito tributario. Mayores dificultades ofrece la impugnación de la autoliquidación por el sujeto pasivo, ya que como indica César Albiñana "no pueden equipararse a liquidaciones en el sentido y con el alcance que determinan las leyes". En ellas, añade, no hay acto administrativo puesto que no hay intervención alguna por la Administración pública. La sentencia citada de 24 de junio de 1.978, y la de 12 de junio de 1.979 señalan que "necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo para que adquieran firmeza a efectos impugnatorios". No podemos entrar en todos los problemas que ello plantea, por exceder -

del contenido de este trabajo, pero nos remitimos a las soluciones que acerca del mismo se contienen en el Anteproyecto de adaptación de la Ley de 1.963.(29)

Para terminar este apartado hay que referirse, -- siquiera sea brevemente al art. 79,b). Sí el contribuyente no liquida o lo hace de forma inexacta, pagando el impuesto por efectos timbrados, entendemos que concurre al menos una conducta negligente en la aplicación de la norma, a la que le son de aplicación los principios generales sobre la culpabilidad en los ilícitos tributarios. Por ello y a la vista de la redacción del art. 79 estamos ante un supuesto tipificado de forma distinta, que el contemplado en el apartado a), en lo que a la culpabilidad se refiere. Es preciso reconocer no obstante que, por sus especiales características, presenta problemas probatorios difíciles en la práctica a fin de demostrar la ausencia de culpabilidad (30).

4. Las actuaciones de investigación y comprobación.

En la aplicación de los tributos aparece atribuida como función de la Administración tributaria la comprobación e investigación. Como señala el profesor Albiñana "estamos ante una competencia compartida por las Oficinas liquidadoras y la Inspección de los tributos". Aquéllas la desempeñarán, nos dice, en su sede y sobre sus documentos, mientras que la Inspección desarrolla su actividad --o puede desarrollarse-- en lugares distintos de las oficinas de la Hacienda pública"(31).

Hay una conexión de esta función con el tema de la culpabilidad en los ilícitos, ya que la comprobación podrá alcanzar a cuanto esté consignado en las declaraciones, sean actos, elementos y valoraciones, y por su parte la investigación afectará a hechos imponibles no declarados o que lo haya sido parcialmente (32). A igual conclusión se llega si se tienen en cuenta los medios de comprobación o investigación señalados en el art. 110 de la Ley General Tributaria que por su importancia han justificado al legislador para tipificar ilícitos tributarios especiales, por ejemplo en el art. 78, para las conductas que, por incumplir las obligaciones de llevar o facilitar aquellos medios, impiden que se desarrolle esta función de la Administración tributaria de aplicar los tributos. En relación con alguno de estos ilícitos ya se han señalado los puntos de mayor interés que inciden sobre la culpabilidad al ocuparnos de las actuaciones previas o complementarias. En este apartado vamos a centrar nuestra atención en algunas de las infracciones que tipifican conductas contrarias a la Inspección de los tributos.

La importancia de la Inspección tributaria radica en que constituye una función propia de la Hacienda pública que se desarrolla "con objeto de que los respectivos impuestos sean liquidados y recaudados aún en los supuestos de falta de colaboración o de incumplimiento de sus obligaciones por parte de los sujetos pasivos tributarios" (33). ¿Cuáles son los ilícitos que de forma directa hacen referencia a la inspección?

457.

El art. 78 c) tipifica una infracción simple. El art. 80.a) por su parte incluye entre las circunstancias del sujeto pasivo que, junto con una infracción de omisión, son infracciones de defraudación, el comportamiento del contribuyente en los supuestos de investigación y comprobación. El art. 319 del Código penal, al tipificar el delito fiscal, hace refêrencia al ánimo de defraudar en el caso de "negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria".

La forma en que se tipifica el ilícito presenta algunas notas peculiares. Así en el art. 78 y 80 se incluye -"la resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora e investigadora". Observemos que en el Código penal no se incluye a la resistencia, -de la que un ejemplo típico sería el contemplado en el art. 141 de la Ley 230/1.963- no porque ello no suponga ausencia de ánimo de defraudar, -sino, quizás, porque se entiende incluida en los términos -negativa u obstrucción.

Mientras el art. 78 c) se refiere a los arts.140= y siguientes de la Ley -que regulan la Inspección de los -tributos-, el art. 80 a) parece tener un alcance mayor, si=tenemos en cuenta lo dicho al principio de este apartado, en cuanto que habla de "la acción comprobadora o investigadora de la Administración tributaria". Observemos que el texto -penal alude a la negativa u ostrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria", que tiene un con--tenido claramente delimitado en el art. 109, apartado 3, de la Ley.

La justificación de los ilícitos mencionados radica en la función que cumple la Inspección en la aplicación de la norma tributaria, y encuentra apoyo legal en que viene a ser un incumplimiento de deberes a cargo del sujeto pasivo. Así el art. 35.2 obliga a todo sujeto pasivo a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones. "Asímismo están obligados a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible, y a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y documentos que en cada caso se establezcan". Aspectos estos últimos de carácter documental que son soporte necesario para la función comprobadora e investigadora. Pérez Royo incluye esta infracción entre las que atentan al deber de colaborar, ya que se trata, en definitiva, del deber de someterse al ejercicio de las potestades que posee la Administración en la gestión de los tributos (34).

La Ley General Tributaria en su art. 78 c) no se refiere expresamente a los elementos subjetivos de la acción. Sin embargo, los términos utilizados reflejan un comportamiento opuesto a la exacta aplicación del tributo, que juntamente con la definición general del art. 77, determinan que sean actitudes asumidas voluntariamente para impedir la comprobación o investigación.

En el art. 80 a) la resistencia, negativa u obstrucción se presentan como circunstancias que deben concurrir en el sujeto pasivo que cometa la infracción, y como ésta ha de ser de omisión, resulta que estamos ante un ilícito doloso, no siendo suficiente la culpa o negligencia, -

ya que tal es la manifestación de culpabilidad propia de aquéllas. Lo que sucede, en la práctica, es que de concurrir una de las actitudes indicadas será en las infracciones de omisión, en las que cabe pensar que el sujeto pasivo se oponga a la acción comprobadora o investigadora de la Administración tributaria, para evitar sea descubierta la falta de presentación de declaraciones, o que se compruebe que las presentadas no son exactas o son falsas. Ofrece menor importancia el supuesto de simple infracción, que en la práctica no suele aparecer aislado, sino que suele venir integrado en otros de los supuestos tipificados en el art. 78, o en conexión con los del art. 79. Por ello más bien pensamos que de forma general la resistencia, negativa u obstrucción se cometerá con los requisitos del dolo, que de la culpa o negligencia.

A igual conclusión se llega si se piensa en el contenido de tales comportamientos. Así la resistencia es una oposición a la Administración que supone una decisión previamente adoptada, por lo que en nuestro entender entraña un comportamiento similar, si bien no idéntico, a la negativa. García-Romeu nos dice comentando el tercer comportamiento -es decir la obstrucción- que hace pensar en una conducta maliciosa del contribuyente, que con su actitud dolosa impide que la Administración pueda determinar, con exactitud, cuál es el importe de la deuda. Sin embargo observa con razón este autor, que en el art. 80 b) se alude a la mala fe, -expresión que en la terminología penal se refiere a figuras dolosas que excluyen otro tipo de culpabilidad-, y que en la Ley tributaria implica una actitud consciente y querida realizada con la finalidad de obstruir la acción de la Administración. De ello se deduce, a su juicio, que si se exige expresamente la mala fe en el apartado b), es porque en los demás apartados no es necesaria (35).

Consideramos, a diferencia de la opinión que se acaba de exponer, que en el supuesto del art. 80 a) no se castiga una pura actitud del contribuyente, y que es preciso examinar la concurrencia de culpabilidad en el ilícito, lo que viene a suponer como sabemos un juicio de valor. Es cierto, y no puede negarse ello, que exista una conexión entre los apartados a) y b), basada en la finalidad perseguida con la aplicación del tributo ya que la comprobación o investigación no se presentan en abstracto, sino que a través de ellas la Administración pretende conocer y determinar la deuda tributaria, que es precisamente lo que el sujeto pasivo intenta "entorpecer, aplazar o imposibilitar", tal como señala el art. 80 b). Por ello, pensamos que en teoría, el apartado a) podría ser integrado en el b) ya que exigir mala fe en este no supone que no pueda darse en mayor o menor grado en quién ofrece "resistencia, negativa u ostrucción", tal como se desprende de su propio contenido. La explicación de la separación que aparece con algunas diferencias en el núm. 266 del primer texto aprobado por la Comisión redactora de la Ley(36), trae su explicación de la Ley de 20 de diciembre de 1.952 en la que la resistencia, excusa o negativa del contribuyente se refería a la acción inspectora, tipificando la otra circunstancia como "notoria mala fe, deducida de hechos por él realizados, con tendencia a entorpecer o imposibilitar que la Administración -en general- conozca sus verdaderas obligaciones tributarias".

Es más, al estar en relación, el supuesto del art. 80 a), con una infracción de omisión debe predicarse de todas las infracciones de defraudación el ser figuras dolosas excluyéndose otro tipo de culpabilidad, lo que ocu-

rriría sí se aceptase la conclusión del autor mencionado, -
quién de otra parte reconoce que si sólo se castiga "una pu
ra actitud del contribuyente, sin más", haría desproporcio-
nado el tipo de sanción -recordemos que son las del art. -
83,1.c)-, y resultaría incongruente con la definición de in
fracción del art. 77 de la Ley(37).

Como conclusión podría pensarse en acentuar la se
paración entre inspección y liquidación, a fin de posibili-
tar la valoración de la conducta del sujeto infractor, bus--
cando la independencia del órgano encargado de juzgar. Ello
no supone abandonar, sino perfeccionar, el sistema hoy vi--
gente de declaraciones con o sin liquidación, y la tenden-
cia a atribuir funciones liquidadoras a la Inspección. Pen-
samos que debe tratarse de armonizar la rapidez en la ges--
tión; la carencia de medios frente a una masificación de --
las relaciones contribuyente-Administración; la independen-
cia del administrado frente a las actuaciones inspectoras,
y, a su vez, la independencia de la inspección para enjui--
ciar correctamente, y en profundidad, la conducta del con--
tribuyente y las circunstancias que en ella concurren (38).

Podemos finalmente recordar la evolución sufrida,
en el seno de la discusión parlamentaria, por el Proyecto -
de Ley de Reforma del Procedimiento Tributario en relación=
con el tema a que se acaba de hacer referencia. El texto -
aprobado de 21 de junio de 1.980 dispone que los "órganos -
gestores competentes" podrán fijar la base imponible por -
cualquiera de los medios que señala su art. 4.2 cuando los=
sujetos pasivos ofrezcan resistencia, excusa o negativa -

"a la actuación inspectora". Términos que reflejan un deseo del legislativo pero que no deja de presentar problemas en su aplicación.

5. La prueba.

La Ley General Tributaria regula dentro del procedimiento de gestión los medios de prueba admisibles, en especial la confesión y las presunciones. En relación con la prueba de la culpabilidad en los ilícitos tributarios son varias las cuestiones que deberían ser examinadas y que justificarían un trabajo dedicado solo a este tema. Entre ellas señalemos en primer lugar los aspectos comunes y diferenciales de la prueba en el Derecho tributario y en el penal, teniendo en cuenta las notas identificadoras de los ilícitos administrativos y penales tributarios. Segundo, el objeto de la prueba, y en concreto los aspectos de la culpabilidad que son susceptibles de aquélla, o las cuestiones que guarden relación con el sujeto en quién la misma concurre. En este punto habría que tomar en consideración toda la construcción penalista que, como es lógico, está más desarrollada por razones obvias en base a los principios que informan el Derecho penal. La valoración de la prueba, debería ser objeto de análisis tanto en la fase administrativa de gestión como en la resolución de reclamaciones, completada con una exposición de la misión atribuída a los órganos jurisdiccionales. En base a ello asimismo, tendría interés examinar, en relación con la prueba de la culpabilidad, las competencias de los órganos gestores, con diferenciación de las que se atribuyen a la Inspección. De otra parte, habría

que detenerse en las diversas cuestiones que ofrece la prueba en la vía económico-administrativa, con independencia de las que se presentan en la jurisdicción contenciosa-administrativa. Hoy en día, contando con la tipificación más realista del delito fiscal tendría que dedicarse un apartado - al examen separado de la culpabilidad y su prueba en la esfera penal. Finalmente, dos temas han de ser estudiados: la carga y los medios de prueba. Muchas de estas cuestiones a pesar de que se examinan dentro de la teoría general de la prueba por penalistas y procesalistas, son también estudiadas desde el Derecho tributario (39). Entendemos que no obstante el interés del tema, teniendo en cuenta los límites señalados al presente trabajo, no es procedente detenernos a un examen en profundidad, y con la extensión que merecen, los puntos señalados. Por ello, optamos por exponer solamente algunos de los que se presentan dentro del proceso de aplicación de los tributos.

La Constitución Española vigente de 1.978, al regular la protección judicial de los derechos, contiene una declaración que parece oportuno recordar aquí: "Todos, dice su art. 24, apartado dos, tienen derecho... a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia" (40).

La doctrina ha puesto de relieve diversos aspectos críticos en orden a la prueba. Unas veces se ha afirmado que en las normas tributarias "se adoptan con frecuencia presunciones legales absolutas, contra el principio de libertad de prueba, vigente en el proceso penal, o se configuran presunciones relativas, que invierten, con la carga de la prueba, la presunción de inocencia del acusado. En --

otras ocasiones se sostiene que las exigencias de prueba en los procesos penales no se avienen con la rapidez que la represión fiscal reclama por su propia naturaleza. Más aún, se afirma que "ni la Administración está en condiciones de probar la intención del contribuyente infractor como presupuesto del ilícito tributario, ni éste puede acreditar de modo fácil que no tuvo intención de perjudicar los intereses del Tesoro" (41).

Los argumentos indicados, a los que se podrían añadir otros distintos, vienen a poner de relieve las dificultades que en orden a la prueba presenta la culpabilidad, tanto en el sentido de que concurre la misma, como de su ausencia, en especial si están previstas presunciones que es necesario destruir (42). En nuestra opinión, es cierto que la prueba de la culpabilidad tiene dificultades en la práctica que muchas veces traen su causa en la misma legislación, pero que en otras ocasiones se presentan por la forma en que se procede a la aplicación de los tributos. Pensamos que - probar la culpabilidad es posible, sin que ello quiera decir que no está exento de dificultades ya que sería necesario introducir cambios que pueden ser especialmente importantes en algunos casos. Así será preciso llevar a cabo modificaciones en la legislación, o revisar la forma de actuación administrativa superando posibles defectos o inercias que - vienen de antiguo. Asimismo, será oportuno revitalizar el - significado que tiene, en su integridad, la conducta del - contribuyente, destacando la presunción de inocencia y las - ventajas que se deducirían de la imposición de sanciones a quiénes realmente sean culpables de los ilícitos cometidos, y ello tanto desde la perspectiva de la Administración como de los sujetos destinatarios de la norma obligados a su cumplimiento.

Al hilo de estos comentarios se puede llamar la - atención, nuevamente, y con independencia de lo ya expuesto en su momento, sobre la trascendencia que tienen las presunciones de voluntariedad del art. 77.2 de la Ley General Tributaria, y del art.1º del Código penal y los posibles efectos perjudiciales que han podido motivar sobre la aplicación de la norma, especialmente en materia tributaria, así como sobre la actuación administrativa derivados de la inversión de la carga de la prueba. Recordemos que "no es aconsejable la formulación de presunciones legales de culpabilidad de - carácter genérico", lo que no impide que sean oportunos en casos concretos admitiendo siempre la prueba en contrario - (43).

De forma concreta queremos detenernos en un tema - de especial interés: la culpabilidad y la Inspección de los tributos. Interés que deriva de la proximidad de la misma a los supuestos de ilícitos tributarios, ya que entre sus funciones está la de descubrir los que sean ignorados por la - Administración. En general, en el desarrollo de sus actividades de comprobación e investigación han de llevar necesariamente a una conclusión sobre el grado de cumplimiento de la norma tributaria por el sujeto pasivo. Ello es motivo - suficiente para que en caso de no cumplimiento, o de inexactitudes, deban constatar la voluntariedad y las circunstancias concurrentes en el sujeto pasivo. De los antecedentes - en poder de la Administración, de los libros y documentos - examinados, de la colaboración u oposición del visitado.... etc., ha de formular el Inspector un juicio acerca de la - conducta del sujeto pasivo. Ello unido a la prueba de la - presencia o no de los elementos integrantes del ilícito, ti

pificados en cada caso en la norma, permitirá deducir sí es te se ha cometido o no. Deberá ser por lo tanto debidamente ponderado si los elementos subjetivos del ilícito se apre- cian en el sujeto pasivo, en la forma en que está contempla da por la norma en cada caso.

Diríamos que, en la práctica, se opera teniendo - en cuenta los aspectos indicados, quizás no conscientemente en ocasiones, o con cierto automatismo en otras con perjuicio de una adecuada valoración de la conducta del sujeto pa sivo y en especial de la apreciación de la culpabilidad. Y sin embargo la Inspección tiene una especial misión en este punto, hasta el extremo que históricamente las normas san- cionadoras tributarias aparecían en conexión con las que re gulaban las competencias y la actuación de aquélla. En la - práctica el Inspector, en caso de incumplimiento de la nor ma, tiene que probar que concurren los elementos necesarios para poder afirmar que se ha cometido un ilícito tributario, lo que permitirá posteriormente aplicar las sanciones que - procedan. Ello, no obstante, presentará en ocasiones espe- ciales dificultades por tratarse de acciones u omisiones di rigidas intencionalmente a ocultar el hecho imponible o el exacto valor de la base.

La documentación de la actuación de la Inspección= puede tener especial trascendencia en orden a la prueba del ilícito y en concreto de la culpabilidad. Dentro del conte- nido de las actas, en general y sin entrar en supuestos con cretos, debe constar la calificación que procede, y por lo= tanto la clase de infracción cometida a efectos del régimen de sanciones, en unos casos para la determinación de la deu da tributaria en el mismo cuerpo de aquéllas, o como circuns

tancias a tener en cuenta en la liquidación que posteriormente se practique. No cabe desconocer que este extremo se realiza de forma breve, cuando se trata de propuestas de regularización a las que presta su conformidad el sujeto pasivo. Cuando media, por el contrario, la disconformidad del mismo adquiere especial importancia el informe de la Inspección, al que deberá unir todas las pruebas que sean oportunas sobre los extremos consignados en él mismo, entre los que se encontrarán los relativos al ilícito cometido y las circunstancias concurrentes en el sujeto pasivo.

En ocasiones procede simplemente un expediente de rectificación, sin ~~pena~~ penalidad, en el que, no obstante el no cumplimiento exacto de la norma, se valora positivamente la conducta del sujeto. En efecto en dichos expedientes se viene a reconocer que no hay negligencia, ni intencionalidad, por lo que no se aprecia culpabilidad. Al no haberse cometido ilícito, alguno, no cabe imponer sanciones. Lo que conviene resaltar es que estos expedientes son supuestos que reafirman el valor de los elementos subjetivos en la aplicación del tributo, y en especial la exclusión de penalidad ya que en el sujeto pasivo no existe culpabilidad.

Una referencia a las actas con prueba preconstituída, a las que se refiere el art. 146.2 de la Ley General Tributaria. En ellas puede pensarse que la voluntariedad se deduce de los datos en poder de la Inspección. Diríamos que hay una "presunción de hecho de culpabilidad", destruible por la prueba en contrario, con ocasión de las alegaciones que se realicen "acerca de dicha prueba preconstituída".

Queremos terminar este apartado centrando nuestra atención en algunas cuestiones que suscita la prueba de la culpabilidad en el ilícito penal tributario. Legalmente está prevista una presunción especial en el art. 319, con independencia de la establecida en el 77.2 de la Ley General Tributaria o en el art. 1º del Código, relativa al ánimo de defraudar del presunto delincuente. Es cierto que son los órganos jurisdiccionales los llamados en última instancia a enjuiciar las circunstancias que integran aquella presunción. No obstante, la misma Administración puede tenerlas en cuenta a la hora de pasar el tanto de culpa a los Tribunales.

Se trata de una presunción que admite prueba en contrario, no siendo los dos casos citados -falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad, y negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria- los únicos en que se pueda apreciar ánimo de defraudar. Esta presunción ha suscitado críticas por entenderse contraria a los principios que deben inspirar las normas penales, críticas que no podrán dirigirse al Proyecto de Ley orgánica de Código penal ya que dicho texto no contiene presunción alguna en el art. 370 relativo al delito fiscal.

El art. 319 del Código penal, tal como ya se ha indicado, entiende que hay ánimo de defraudar en el caso de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria (44). Tendrán especial importancia a tal fin los informes emitidos por la Inspección directamente afectada por dichos comportamientos, así como las circunstancias que pueden concurrir y que acrediten aquella obstruc

ción o negativa. En base a ellos podrá este extremo ser ampliado o matizado, en su caso, por el Subdelegado de Inspección en el informe que debe emitir, antes del acuerdo del Delegado de Hacienda de poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales, según señala el art. 37.2 de la Ley de Medidas Urgentes.

Conviene precisar algunos extremos en relación con la prueba de la culpabilidad. La Inspección dirige en primer lugar, sus actuaciones hacía el descubrimiento de infracciones tributarias, de las que pueden resultar en su caso ilícitos penales tributarios. Segundo, los informes que en tal sentido emita la Inspección no vinculan al Delegado de Hacienda. Tercero, antes de pasar el tanto de culpa a los Tribunales no se da audiencia al presunto delincuente, quién no queda desamparado en su derecho ya que podrá alegar lo que estime en el momento procesal oportuno dentro de la vía penal. Cuarto, al tratarse de un ilícito penal se aplican todos los principios y normas que rigen para la prueba de la culpabilidad en los delitos. Finalmente, la Inspección podrá participar en el proceso penal si a tal fin es convocado por el Juez (45).

En el Proyecto de Ley orgánica de Código penal no se contienen normas especiales limitándose a disponer que "cuando la autoridad judicial tuviere conocimiento, ya sea de oficio o en virtud de denuncia o querella, de un hecho que pudiera revestir los caracteres de delito fiscal, antes de proceder por el mismo reclamará a la Administración tributaria los antecedentes necesarios, si éste no los hubiera ya remitido". En este sentido el Anteproyecto de adaptación

de la Ley General Tributaria dispone en su art. 77.4 que --
"cuando en cualquier fase del procedimiento para la imposi-
ción de las sanciones se apreciaren circunstancias que pu--
dieran ser constitutivas de delito tributario, con arreglo
a la legislación penal, se pasará el tanto de culpa a los -
Tribunales, por los Delegados de Hacienda a propuesta del -
funcionario competente."

Es importante señalar el cambio que se introduce-
ya que, frente al principio de exigencia de la firmeza de -
las actuaciones administrativas hoy vigente -con excepción
de que medie resolución del Tribunal Económico Administrativ
o Central-, en el Proyecto citado se suprimen las condicion
es objetivas de procedibilidad. El delito fiscal, según el
art. 370 de dicho texto, viene a ser un delito de carácter=
público.

De todo ello pueden derivarse algunos interrogan-
tes con referencia a la culpabilidad en el delito y en la -
infracción tributaria. En efecto si tomamos como punto de -
partida el delito fiscal en el que tiene que darse una con-
ducta dolosa, ¿cómo puede pensarse que en los supuestos de=
hecho en que por razón de su cuantía no constituyan delitos,
pero si infracción tributaria, no debe exigirse la concu---
rrencia de igual elemento subjetivo?. Si partimos de la in-
fracción tributaria y se entendiese que la culpabilidad es=
irrelevante, ¿cómo podrá aceptarse que sea fundamental una=
vez que por su cuantía constituya delito fiscal?. Pensamos
que debe mantenerse un planteamiento coherente, tomando en
consideración la conducta humana de forma indivisible, con=
independencia de las consecuencias jurídicas.

Otro tema de interés puede suscitarse en un futuro si se mantiene la supresión de las condiciones objetivas - de procedibilidad, ya que será posible que se inicie la persecución de un delito fiscal antes de que se hayan iniciado las actuaciones administrativas, o de que éstas hayan llegado a su terminación. Surgen entonces varios interrogantes - que vamos a dejar pendientes de respuesta en cuanto no tienen conexión directa con el tema que nos ocupa, pero que - formulamos por su interés: ¿pueden coexistir un sumario penal y un expediente administrativo?; ¿se suspende éste en - todo caso?; ¿qué alcance tiene la sentencia que venga a declarar la existencia de un delito fiscal?; ¿vinculará dicho fallo a la Administración, si es de condena?; finalmente, - ¿qué ocurre si es absolutoria por falta de hechos probados, o por no considerarlos punibles penalmente por no concurrir intención dolosa?. (46).

6. Jurisprudencia.

Con independencia de los fallos jurisprudenciales que se han citado en capítulo independiente en relación en general con los ilícitos tributarios, vamos a terminar incorporando algunos otros relativos a cuestiones concretas derivadas de la aplicación de los tributos. De esta forma se - completa el conocimiento de la postura seguida por la doctrina jurisprudencial en torno a los elementos subjetivos - que deben concurrir en los ilícitos tributarios.

La conexión esencial entre intencionalidad e infracción aparece recogida en la sentencia de 4 de diciembre de 1.972, relativa al Impuesto de Sociedades en un supuesto de canje de acciones. Analiza el art. 79 a) en relación con el 83 b) de la Ley General Tributaria para declarar que "no ha existido por parte de la sociedad intención alguna de ocultar a la Administración el valor exacto de las bases liquidables sino que más bien se ha tratado de una mera discrepancia entre el contribuyente y la Inspección de Hacienda. De ello concluye que son razones que demuestran que no ha existido el claro elemento intencional determinante de la infracción tributaria y que aconsejan sea dejada sin efecto".

Sobre un supuesto similar se pronuncia la sentencia de 1 de febrero de 1.973 al decir que no ha existido intención alguna de ocultar, lo que fundamenta en una apreciación de circunstancias subjetivas tan reveladoras como las comprendidas en el término creencia, a pesar de tratarse de entidades jurídicas. Dice así "la no inclusión del beneficio derivado del canje de las acciones, fué debida a la creencia, excluyente de voluntariedad, de que no se había realizado una enajenación de valores con relevancia fiscal". Llamemos la atención sobre el efecto que se reconoce a tal creencia: la voluntariedad queda excluída, levantándose la sanción impuesta. Refiere tales efectos la sentencia a los arts. 77 y 79 y de la Ley, por lo que cabe pensar que si los mismos permiten excluir la voluntariedad es porque, en general, se trata de un requisito que debe concurrir. Nada más alejado de una infracción tributaria objetiva.

La sentencia de 10 de mayo de 1.974 examina un caso de incumplimiento de las normas reguladoras del Fondo de Previsión para inversiones. Dos conclusiones deduce la sentencia. Primero, "la necesaria consecuencia de integrar en la base imponible" las cantidades correspondientes. Segundo, la calificación de omisión no se acomoda a lo dispuesto en el art. 79 a). Su argumentación es la siguiente: el precepto citado "requiere para calificar como de omisión una infracción fiscal el requisito esencial de que la conducta del contribuyente tienda a la ocultación del hecho imponible o del -- exacto valor de las bases liquidables, elemento intencional que se halla ausente en el presente caso en que simplemente la sociedad contribuyente mantiene, siquiera sea erróneamente, una interpretación discrepante con la realizada por los funcionarios de la Administración financiera sobre un con--cepto fiscal". Resuelve así la sentencia un punto muchas veces mal interpretado, ya que viene a distinguir entre aplicación de la norma e intención de incumplirla por el contribuyente.

La inexistencia de infracción tributaria de omi--sión se declara por falta de los requisitos subjetivos y objetivos en sentencia de 25 de marzo de 1.977. A la vista de los antecedentes, -en especial la aceptación por la socie--dad de una partida pendiente de regularización, así como - del error de concepto que había incurrido en la califica---ción de una cantidad como gasto deducible-, declara la sentencia que "no es posible apreciar el requisito subjetivo - de la voluntariedad, ni tampoco el objetivo de la inexacti--tud o falsedad de los hechos declarados, pues lo único que=

hubo fué una declaración incompleta por causa no imputable a la sociedad, en uno de los casos, y una declaración veraz, en el aspecto contable, aunque errónea en el jurídico fiscal, en el otro". De esta forma se precisan los elementos subjetivos y objetivos que deben concurrir de acuerdo con los arts. 77 y 79 de la Ley.

En varias sentencias se analiza la intencionalidad subyacente en una interpretación no ajustada a derecho, y su posible eficacia a la hora de declarar la inexistencia de infracción tributaria. Así las sentencias de 26 de enero y de 1 de marzo de 1.978, se pronuncian en parecidos términos, declarando que la sociedad no ha omitido ni falseado la realidad de los elementos fácticos llamados a configurar el hecho imponible y su estimación económica, sino más bien, que ha sustentado una opinión errónea en cuanto a la valoración jurídico fiscal de aquellos elementos. Ambas sentencias entienden que dicha conducta no puede ser encuadrada en ninguno de los supuestos de infracción previstos en los arts. 77 y 79, al no apreciar el requisito subjetivo o el objetivo de la infracción. En la misma línea la sentencia de 21 de junio del mismo año permite distinguir, a la hora de calificar una infracción de omisión entre la ocultación de elementos contables y la discrepancia que puede darse con la Administración en base a criterios basados en argumentos fundados en la normativa aplicable.

En otra ocasión, el 13 de mayo de 1.978, se dicta una sentencia de cuya lectura se deduce que no basta con una discrepancia jurídica para apreciar la falta de intencionalidad. Es necesario que a tal conclusión se llegue después del examen y ponderación de todas las circunstancias -

concurrentes en el sujeto. Examina un supuesto relativo al Impuesto sobre el Lujo, desestimando la apelación interpuesta y declarando reproducido el considerando relativo a la calificación tributaria de los hechos "cuyo carácter de infracción no puede considerarse desvanecido por la sola alegación de una discrepancia jurídica, máxime cuando la conducta del apelante, dejando de declarar además de los derechos de transferencia discutidos las cantidades pagadas por los socios de número, cuya sujeción al impuesto aceptó, -- evidencia su intención de ocultar el hecho imponible".

APENDICE AL CAPITULO NOVENO

A lo largo del capítulo se ha ido comentando la legislación vigente relativa a la aplicación de los tributos, teniendo en cuenta el principio de culpabilidad en relación con los ilícitos tributarios. Publicado el Proyecto de Ley Sancionadora de las infracciones tributarias con posterioridad a la terminación del capítulo, es aconsejable exponer diversos comentarios con el fin de contrastar el contenido del texto con aquel proyecto.

El artículo 4 enumera las modalidades de infracción simples entre las que incluye las infracciones por incumplimiento de obligaciones de carácter formal, de índole contable o registral o de información o colaboración.

En las primeras se comprenden las infracciones debidas a falta de presentación, o presentación fuera de plazo, de las declaraciones o comunicaciones exigidas en el art. 35 de la Ley General Tributaria, norma que ya tipifica algunas de ellas en su art. 78 como infracciones simples también. La novedad del proyecto es que incluye junto a supuestos omitidos, como el de la designación de representantes, otros que han aparecido en el proceso de reforma tributaria, tales como los relativos a los retenedores o al régimen de transparencia fiscal.

Además, el art. 5 dedica su apartado segundo a la presentación de declaraciones falsas o inexactas. Recoge el

proyecto la propuesta que se formulaba en el texto del capítulo de tener en cuenta la informática en el incumplimiento de obligaciones formales. Dice así el párrafo final del precepto citado que "también existe infracción tributaria - cuando se presente cualquier comunicación de tal forma que impida la aplicación de sistemas informáticos, o determine un tratamiento tributario distinto incluso respecto de otros sujetos, al que sería procedente aplicando las normas tributarias correspondientes". No obstante, el proyecto no establece sanciones especiales para tales supuestos sino las previstas para las infracciones simples por incumplimiento de obligaciones de carácter formal.

Las actuaciones de información, suministro de datos y colaboración se califican como infracciones simples - pero se les dota de autonomía, en línea con lo señalado en el texto del capítulo cuando se propone que sería oportuno cualificar estos incumplimientos respecto de otros ilícitos tributarios. El art. 7, apartado segundo, tipifica los supuestos de incumplimiento de obligaciones impuestas a terceras personas en los arts. 111 y 112 de la Ley General Tributaria, a los que se da nueva redacción en el propio proyecto de ley en su art. 35. Por lo que se refiere a la falta de información o colaboración por los sujetos pasivos o retenedores se tipifica en el art. 7, apartado primero, señalando diversas infracciones según el contenido de la obligación incumplida.

Finalmente, el proyecto coincide con la sugerencia hecha en el capítulo de incorporar diversos comportamientos que sean reveladores de una intencionalidad opuesta a la aplicación de los tributos, en base al incumplimiento de obligaciones contables o registrales. Su art. 6 recoge como

dice la Memoria del proyecto "comportamientos que se estiman especialmente graves", tales como "llevanza de dobles=contabilidades, transcripción incorrecta de los asientos o apuntes a los estados contables, constancia en documento - público en virtud de las declaraciones de los interesados= de datos falsos, incorrectos o inexactos, falseamiento, de los soportes documentales de la contabilidad o de las declaraciones o comunicaciones y ocultación de elementos probatorios".

De idéntica forma a lo ya expuesto haremos ahora un breve comentario de los ilícitos relativos a las declaraciones tributarias en el proyecto de ley. Entre las infracciones por incumplimiento de obligaciones de carácter formal el art. 5 incluye la falta de presentación de las declaraciones o comunicaciones exigidas en base al art. 35 de la Ley General Tributaria, así como su presentación fuera de plazo. También tipifica como infracción simple la presentación de declaraciones falsas o inexactas. El artículo citado aclara que "se entenderá que una declaración es falsa= o inexacta cuando el contenido de la misma no atienda a la realidad de los hechos en lo referente a: a) El hecho imposible o las bases del tributo correspondiente. b) La consignación en los documentos presentados ante la Administración tributaria del número del Documento Nacional de Identidad o del Código de Identificación Fiscal, así como del domicilio de los mismos, y c) La identificación del representante designado por el sujeto pasivo".

Al lado de estas infracciones simples por incum--plimiento de obligaciones formales sin perjuicio económico, tipifica el proyecto las infracciones de omisión en las que existe perjuicio económico, pero ofrecen como nota característica el no suponer ocultación contable o registral de -

los hechos económicos. Por ello el art.8 declara que "constituyen infracciones tributarias de omisión: 1º. Las infracciones u omisiones que, sin ocultación a la Administración de los elementos o circunstancias que concurren en la determinación de la deuda tributaria, supongan un perjuicio a la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 9º, siempre que se den las dos siguientes condiciones: a) Que se hubiesen declarado integralmente los hechos imponibles y los datos económicos, jurídicos y de hecho necesarios para la aplicación del tributo y exigidos por la legislación propia de cada Impuesto; b) Que tales hechos y datos se encuentren debidamente justificados en los registros y documentos exigidos por la normativa tributaria".

Destaquemos la necesaria concurrencia de la primera de las condiciones aludidas -la declaración íntegra de los hechos imponibles y de los datos-, que revela el tipo de conducta asumida por el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones. Esta nueva tipificación exigirá modificar la valoración de las infracciones de omisión de la Ley General Tributaria frente a las que tienen igual denominación en el proyecto .

Entre las infracciones de ocultación también se encuentran supuestos relativos a las declaraciones. Se trata, como dice la Memoria, de casos más graves de incumplimiento de las normas tributarias que las infracciones de omisión que acaban de examinarse, pues en estos supuestos la acción u omisión constitutiva de la infracción, no sólo origina un perjuicio económico a la Hacienda Pública, sino que es exponente además de un comportamiento especialmente dirigido a evitar la aplicación de los tributos".

La intencionalidad del contribuyente y el animus que le inspira queda de manifiesto en el texto que hemos transcrito, así como en el número primero del art.10, en el que después de delimitar de forma general este tipo de infracciones añade que "en particular, las acciones y omisiones constitutivas de infracciones de ocultación podrán consistir en: a) La falta de presentación de las declaraciones tributarias. b) La presentación de declaraciones que no comprendan la totalidad del hecho imponible o de sus elementos constitutivos. c) La presentación de declaraciones falsas o inexactas respecto a: - Elementos y circunstancias del hecho imponible. - Bases imponibles, y en particular, ingresos, gastos o valores. - Circunstancias personales y familiares. - Los demás hechos o elementos necesarios para el señalamiento de la cuota tributaria".

Tiene interés poner de manifiesto que el contenido a que puede afectar la declaración falsa o inexacta es más amplio que en las normas vigentes en cuanto que la ocultación se puede cometer, no sólo por falta de veracidad en la base imponible, sino en todas las circunstancias que determinan la deuda tributaria.

El proyecto tipifica como infracciones de defraudación "los supuestos que manifiestan una especial malicia". Esta afirmación del preámbulo del proyecto es suficientemente reveladora de la posible culpabilidad del contribuyente. El art.11 incluye así "Las acciones u omisiones que, constituyendo ocultación u omisión conforme a los artículos anteriores, sean cometidas por un sujeto en quien concurra alguna de las siguientes circunstancias que enumera". Entre -

ellas incluye la ocultación de tributos mediante anomalías sustanciales en la contabilidad que den lugar a discordancia entre la declaración y la contabilidad.

El número segundo del art.11 incorpora un supuesto especialmente fortalecido en el proceso de reforma tributaria y que es comentado en el texto desde la perspectiva del principio de culpabilidad. Dice que constituye infracción de defraudación "la falta de presentación de la declaración y su ingreso en el Tesoro Público de las cantidades efectivamente retenidas o repercutidas por cuenta del sujeto pasivo en los casos en que así proceda por precepto legal".

El sistema de autoliquidación tiene general, o casi general, aplicación hoy entre nuestros tributos como se expone en el capítulo. Por ello es lógico que el mismo no podría pasar desapercibido en el proyecto de Ley. El art. 5.2.d) califica como infracción simple por incumplimiento de obligaciones de carácter formal la presentación de declaraciones falsas o inexactas, entendiéndose que tendrán tal consideración si el contenido de las mismas no atiende a la realidad de los hechos en lo referente a "la autoliquidación del tributo". Además, entre las infracciones de omisión incluye el art.8, número 3, "la presentación de declaraciones-liquidaciones sin realizar al propio tiempo el ingreso del importe exacto de la deuda tributaria en el Tesoro Público, salvo los casos en que se hubiera autorizado aplazamiento o fraccionamiento conforme a las disposiciones vigentes".

Junto a los preceptos que se acaban de citar es - también aplicable a las autoliquidaciones el art.8,1º,a) - -declaración integra de hechos imponible y datos que está- en línea con la primitiva redacción de la Ley General Tribu- taria citada en el capítulo-, y el art.9 sobre interpreta- ción del contribuyente de acuerdo con criterios razonables, supuesto éste especialmente importante ante la dificultad - que pueda suponer el practicar la autoliquidación. Indique- mos que rechaza el proyecto la posibilidad apuntada en el - texto, si bien de forma excepcional, de apartarse del conte- nido de disposiciones aclaratorias dictadas en base al art. 18 de la Ley General Tributaria.

Terminemos este comentario señalando que la regu- lación de las declaraciones-liquidaciones en el proyecto es susceptible de perfeccionarse aproximándola al regimen san- cionador previsto para las declaraciones sin liquidación, - en línea con lo indicado en el capítulo y de acuerdo con la obligación impuesta al sujeto pasivo de presentar la decla- ración reglamentaria del propio impuesto y determinar la - deuda a ingresar según se derive del contenido de aquella - declaración.

Una breve alusión a las actuaciones de investiga- ción y comprobación. El proyecto de ley tipifica, entre las infracciones simples, un supuesto de infracciones por incum- plimiento de obligaciones de información o colaboración. Di- ce el art.7º que "se entenderá que existe incumplimiento - por el sujeto pasivo o retenedor de las obligaciones de in- formación o colaboración cuando el contenido de la obliga- ción incumplida se refiera a prestar colaboración a la ac- tuación comprobadora e investigadora realizada por la ins- pección de los tributos". Precisa también este artículo que

"no existirá la colaboración citada en los casos de: -Negativa a la entrada de los inspectores en las fincas, locales de negocio o, en general, en el domicilio fiscal del sujeto pasivo o retenedor, salvo que se trata del domicilio particular sin el oportuno mandamiento judicial. -Negativa al acceso de los inspectores a los libros, registros y documentos necesarios para la práctica de la acción comprobadora o investigadora de la Administración. -Incomparencia del interesado o de su representante, salvo en los casos suficientemente justificados, en el lugar, fecha y hora acordados para la realización de las actuaciones inspectoras, siempre que se le haya requerido adecuadamente según las normas de procedimiento".

Por el especial significado que tiene tal comportamiento incluye el art. 11 como modalidad de las infracciones de defraudación "la conducta del infractor tendente a impedir el descubrimiento de la infracción, no atendiendo los requerimientos formulados, o mediante resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora o investigadora de la Administración tributaria".

Con ello podemos cerrar este apéndice en el que al comparar el proyecto con lo expuesto en el capítulo, en base a la normativa vigente, se puede deducir que se introduce en la misma mejoras y perfeccionamientos sin que esté exento de algunas contradicciones internas. De otra parte, el proyecto tiene en cuenta la realidad unitaria del ilícito tributario y la conexión entre los ilícitos tributarios, penal y administrativo. Por ello en base al principio "non-

bis in idem", y a razones de economía procesal el art.3,número cuatro, dispone que "la existencia de delito fiscal excluye que el mismo hecho sea calificado de infracción tributataria. No obstante, se exigirá,con carácter cautelar, la sanción que hubiera correspondido a ésta".

NOTAS AL CAPITULO IX

- (1) Matias Cortés Dominguez, Ordenamiento tributario español, Ed.Tecnos, Madrid 1968, pág.179.
- (2) F.Sainz de Bujanda, En torno al concepto y contenido - del Derecho penal tributario, Anuario de Derecho penal 1968, pág.100.
- (3) Alvaro Rodríguez Bereijo, Introducción al estudio del Derecho Financiero, I.E.F. 1976, pág. 313.
- (4) C.Albiñana, Derecho financiero y tributario, I.E.F. - 1979, pág. 694: "Las infracciones de defraudación ofrecen la particularidad de que son el resultado de sumar a las de omisión alguna circunstancia -casi todas subjetivas- que es indicativa de la astucia, de la premeditación o, en general, de la mayor culpabilidad del sujeto pasivo".
- (5) César Albiñana, Prólogo al libro de Julio Banacloche, - Manual del I.G.T.E., Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid 1977, pág. XVII.
- (6) Artículo 45.2 de la Ley General Tributaria y art.4 y 5 del Decreto 2.572/1975, de 16 de octubre.
- (7) Recordemos las normas reguladoras de la presentación - de relaciones anuales de proveedores y clientes a que se refiere el art.61 del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por el Real Decreto 2.609/1981, de 19 de octubre, que se remite al R.Decreto 1.913/1978, de 8 de julio, en el que se tipifican infracciones tributarias simples en relación con los artículos 78 d) y 111 de la L.G.T.
- (8) Ello es lo que hace, en principio, el Proyecto de Ley= Sancionadora de las infracciones tributarias en su art. 7º.2.
- (9) Nos remitimos a los artículos 41 a 45 de la Ley 50/1977 y disposiciones que la desarrollan de 14 de enero de - 1978. Un juicio completo sobre este tema puede encontrarse en el libro de Luis M.Cazorla, El secreto bancario, I.E.F.1978. Otros aspectos particulares de este secreto pueden verse, en el trabajo de M.Bajo Fernández, Límites del secreto bancario, Papeles de Economía Española, núm.4, 1980, pág.165 y ss., así como las precisiones que a las conclusiones de este autor señala - A.Fernández Cuevas en Nota breve sobre el llamado secreto bancario y el derecho a la intimidad, C.T. núm.34 - pág.49.

- (10) Acuerdo del Director General de Inspección de 22 de --
enero de 1976 y Resolución de la Subsecretaria de 4 de
febrero de 1976. Mantero Saenz señala los requisitos -
que un dato debe tener para considerarse amparado por--
el secreto estadístico. Procedimiento de la inspección
tributaria, Escuela I.F.T., 2ª ed., Madrid 1981,pág. -
278-9.
- (11) Carlos Cubillo Valverde, La planificación contable como
apoyo del sistema tributario, H.P.E. nº 56,pág.187.
- (12) F.Pérez Royo, Infracciones y sanciones tributarias, --
I.E.F. 1972, pág. 86, nota 95.
- (13) José Ignacio Olivares Zarzosa, Las infracciones conta-
bles en la L.G.T., Estudios de Derecho tributario,Vol.
II, I.E.F. 1979, pág.1057.
- (14) César Albiñana, Derecho financiero y tributario, Escue-
la I.F.T., Madrid 1979, pág. 688-689.
- (15) A.Gota Losada, Tratado del Impuesto sobre la Renta, --
Tomo V, Ed. de Derecho Financiero, pág. 475.
- (16) J.I.Olivares Zarzosa, Las infracciones...op.cit.pág. -
1058-1059. En base al art.890 del Código de Comercio,-
al tratar de la quiebra fraudulenta, enumera determina-
dos casos que inciden como irregularidades sustancia--
les.
- (17) Julio Banacloche Pérez, Medidas Sancionadoras del Real
Decreto-ley 18/1976, de 8 de octubre, C.T. nº 18, pág.
44.
- (18) Puede verse el texto íntegro en la Revista de Derecho=
financiero y Hacienda Pública, núm.135,pág.865.
- (19) Nos remitimos a las opiniones de M.Bajo Fernández, De-
recho penal económico, Civitas, pág. 570, y A.Fernán--
dez Cuevas, El delito fiscal en la Ley 50/1977, I.E.F.
pág.306.
- (20) Luis Sánchez Serrano, La declaración tributaria, I.E.F.
1977, pág. 19 a 21.
- (21) F.Pérez Royo, Infracciones...op.cit.pág.122.
- (22) Gonzalo Rodríguez Mourullo, El nuevo delito fiscal. -
Civitas, R.E.D.F. nº 15/16, pág.718.

- (23) Fernando Sainz de Bujanda, Lecciones de Derecho Financiero, Universidad Complutense, Madrid 1979, pág. 267. C.Albiñana opina que "Las declaraciones-liquidaciones se han ido extendiendo a todos -o casi todos- los impuestos por la falta de personal al servicio de la Hacienda Pública y por la necesidad de que no se demoren los ingresos en el Tesoro Público". Enumera este autor aspectos del régimen jurídico que es necesario establecer entre los que incluye "la aplicación o no de sanciones por errores en las operaciones de liquidación con demora de los correspondientes ingresos en el Tesoro público". (Vid.Sistema tributario español y comparado, Ediciones I.C.E. Madrid 1981, pág.96).
- (24) Recordemos el Decreto 638/1970, de 5 de marzo y el R.-Decreto 1920/1975, de 16 de julio. El Real Decreto --3009/1980, de 30 de diciembre, establece y regula el régimen de autoliquidación en la contribución territorial urbana, regimen catastral. Respecto al Impuesto sobre Transmisiones cabe señalar que el Real Decreto Legislativo 3.050/1980, de 30 de diciembre, volvió a reproducir la autorización legislativa de la Ley 32/-1980. De esta autorización se hizo uso por el Real Decreto 1008/1981, de 5 de febrero, texto que no entró en vigor y que fué derogado por el Reglamento aprobado por el Real Decreto 3.494/1981, de 29 de diciembre en el que se regula ampliamente la autoliquidación - (Vid.J.del Pozo, Nueva etapa en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: entrada en vigor de la autoliquidación, Crónica Tributaria, núm. 39).
- (25) A.Gota Losada, Tratado...op.cit.pág.522. Zamora Pérez sostiene que la falsedad o inexactitud de la declaración incial habrán de repercutir en buena lógica en la autoliquidación subsiguiente, porque considerar infracción tributaria tanto la declaración como la autoliquidación que le acompaña supondría sancionar doblemente lo que es consecuencia de una misma conducta (Vid. La declaración tributaria complementaria, Civitas, R.E.D.F.núm.26, pág.242).
- (26) Terminaba el precepto diciendo: "...aunque los respectivos órganos administrativos la rectifiquen por aplicar con criterio distinto la pertinente norma legal". Actas núm.54 y 78, de la Comisión redactora del Anteproyecto de L.G.T. Publicadas por el I.F.T., Madrid -1979.

- (27) Citemos como ejemplo, que planteará supuestos similares al indicado en el texto, la Orden de 4 de junio - de 1980 por la que se aclaran determinados conceptos= del Impuesto sobre la Renta.
- (28) César Albiñana, Derecho financiero...op.cit.pág.693.- "Si por una aplicación defectuosa o errónea del ordenamiento jurídico-tributario resulta inexacta la declaración aportada por el sujeto pasivo, es evidente - y justo- que no se aprecie la existencia de infracción= tributaria de clase alguna".
Por diversos motivos se excluye la imposición de sanciones en algunos impuestos si se presentan autoliquidaciones. En el de Transmisiones Patrimoniales si se= determinan la base respetando las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio (art.67 del Reglamento).
En la autoliquidación facultativa en la Licencia Fiscal con el asesoramiento de los Ayuntamientos si el - alta es objeto de reclasificación "siempre que sean - exactos los elementos tributarios declarados" (Orden= de 7 de septiembre de 1981 que desarrolla el R.D.791/ 1981, de 27 de marzo). Citemos también otra causa que no da lugar a sanción: la presentación de nueva declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio como consequencia de la declaración de inconstitucionalidad declarada por el Tribunal Constitucional en sentencia - de 20 de julio de 1981 del artículo correspondiente - de la Ley de Presupuestos. (Vid.Ordende 29 de julio - de 1981).
- (29) César Albiñana, Derecho financiero...op.cit.pág.539. El Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones== Económico-Administrativas, aprobado por el R.Decreto= 1999/1981, de 20 de agosto, incluye en el objeto de - las reclamaciones a varias actuaciones tributarias, - entre las que figura según el art.42.2 "las autoliquidaciones" (Vid. A.Martínez Lafuente, La nueva legalidad en la vía económico-administrativa, C.T. núm.36,- pág.88.
- (30) Entre las enmiendas presentadas en su día al art.79.b) figuraba una del Sr.Fernández Daza que proponía que - figurase: "b) La falta de liquidación o su inexactitud culposa".
- (31) C.Albiñana, Derecho financiero...op.cit.pág.648-9.
- (32) Art.109 L.G.T.

- (33) C.Albiñana, Derecho financiero...op.cit.pág.651.
- (34) F.Pérez Royo, Infracciones...op.cit.pág.107.
- (35) J.E.García-Romeu, entiende por el contrario que entre ellas hay diferencias. Así nos dice que "la resistencia implica una actitud puramente pasiva, una ausencia de colaboración con la Administración que dificulta, o mejor, impide el normal desarrollo de sus funciones comprobadoras o investigadoras. La negativa, por el contrario, representa una conducta activa, un no hacer frente a un requerimiento expreso por parte de la Administración". Aspectos penales de la infracción tributaria. M.A.E.D.F. 1972, pág.642.
- (36) Número 266, Acta nº 53, Se incluyen como circunstancias en las infracciones de defraudación, entre otras,:"a) Que haya ofrecido resistencia, excusa o negativa a la acción comprobadora o investigadora de la Administración. b) Que se aprecie en él mala fe deducida de sus propios hechos, con el propósito de entorpecer, aplazar e imposibilitar que la Administración llegará a conocer y poder determinar sus verdaderas cuotas tributarias".
- (37) La gravedad que predicamos de este comportamiento puede verse reflejada en el Decreto de 24 de febrero de 1976 en el que según Albiñana García Quintana se considera más grave el ofrecer resistencia, negativa u obstrucción, que la comisión de anomalías o irregularidades sustanciales en la contabilidad o registros, tal vez, añade, porque esta última clase de infracciones ya estará en buena medida corregidas como infracciones simples (C.Albiñana, Derecho...op.cit.-pág.707).
- (38) José Juan Ferreiro Lapatza, Funciones liquidadoras de la Inspección de los tributos, Civitas R.E.D.F. - nº 11, pág. 436. llama la atención sobre la urgente necesidad de los Reglamentos Generales de Gestión e Inspección previstos en la L.G.T. Afirma que "devolver a la Inspección su papel significa devolver también a las oficinas liquidadoras el suyo como órganos especializados encargados de calificar los hechos imponibles que llegan a su conocimiento, liquidar el oportuno tributo, calificar las infracciones e imponer las correspondientes sanciones.
- (39) Luis Perezagua, La prueba en el Derecho tributario, - I.E.F., 1975.

- (40) Sobre este artículo de la Constitución ver la Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de julio de 1981 en la que se adopta una línea nueva de la hasta ahora sostenida sobre la prueba. En dicha sentencia se incluye también un voto particular que sostiene una posición distinta pero de especial valor por las razones en que se fundamenta.
- (41) El primer texto es de F.Sainz de Bujanda citando a Malinverni, en Principios de Derecho penal tributario, Hacienda y Derecho, tomo VI, pág.451. El segundo de A.Velasco Alonso, Las infracciones tributarias, Fotocopia del informe, Barcelona 1964, Legajo 2.485, Archivo Central del M.de Hacienda.
- (42) F.Pérez Royo, Infracciones...op.cit.pág.83. Nos dice que "La prueba de la ausencia de culpabilidad puede ser en ocasiones, muy difícil, como consecuencia del precepto del art.77.2", "Esta presunción es en el Derecho sancionador tributario más difícil de desvirtuar que en el ámbito del Derecho penal estricto al estar el procedimiento sancionador desprovisto de gran parte de las garantías que rodean al proceso penal". Añade más adelante que "en la práctica hay que reconocer que...las sanciones se aplican, en muchos casos, en base a la pura inobservancia de los preceptos tributarios correspondientes".
- (43) Conclusión 7ª I Jornadas de estudios financieros y fiscales, Curia 12 a 14 de septiembre de 1966, R.D.F. H.P. nº 68, pág.88.
- (44) La Circular nº 2/1978, de la Fiscalía del Tribunal Supremo sobre persecución del delito fiscal señala que esta presunción está constituida por "los siguientes elementos:
- Existencia de una actividad investigadora que haya establecido, en principio, pero con suficientes motivos racionales, la omisión o ocultación determinante del fraude y su cuantía, o bien la ausencia de realidad en los hechos que hubieran fundado el beneficio fiscal.
 - Existencia de un requerimiento concreto al deudor tributario para la manifestación o exclusión de los elementos de investigación del hecho que legalmente le sean exigibles.
 - Desobediencia expresa o tácita, pero en todo caso notoria, del deudor tributario al anterior requerimiento".

- (45) Juan José Bayona Perogordo, Aspectos procedimentales del delito fiscal, Civitas nº 15/16 pág. 769. "En - nuestro ordenamiento jurídico la comunicación del De- legado de Hacienda al Ministerio Fiscal no goza, en principio, de la consideración de un medio de prueba privilegiado. Si esta comunicación va acompañada de- los informes exigidos con carácter previo a la misma, serán estos informes los que podrán ser utilizados - como prueba testifical... Junto a ellos el Tribunal - penal puede recabar la comparencia y testimonio de - los funcionarios públicos conocedores de algunos de- los extremos relacionados con la comisión del delito fiscal o el informe por escrito del Delegado de Ha- cienda.
- (46) Sobre la aplicación del principio "non bis in idem"- ver la sentencia del Tribunal Constitucional de 30 - de enero de 1981, y el comentario de E. García de En- terria en su artículo La incidencia de la Constitu- ción sobre la potestad sancionatoria de la Adminis- tración, Revista Española de Derecho Administrativo, núm.29, pág.360-2.

C A P I T U L O D E C I M O

LA CULPABILIDAD Y LAS CONSECUENCIAS JURIDICAS DE LOS ILII
CITOS TRIBUTARIOS

1. Planteamiento.
2. Sanciones y penas.
3. Condonación de sanciones.
4. Breve referencia a otras consecuencias jurídicas.
5. Previsiones ante el fraude y reforma fiscal.

- Apéndice.

1. Planteamiento.

A lo largo de este trabajo se ha venido examinando, desde diversos puntos de vista, la culpabilidad en los ilícitos tributarios. Su análisis no quedaría completo sin el estudio del tema objeto del presente capítulo. En efecto, todo ilícito da lugar a una reacción del ordenamiento jurídico, reacción que es necesario se produzca ya que, en otro caso, la eficacia constitutiva y ordenadora de la realidad social que desempeñan las normas jurídicas se vería seriamente amenazada. El ordenamiento tributario no es ajeno a este planteamiento. Por ello frente al ilícito tributario están legalmente previstas las reacciones jurídicas a través de la imposición de sanciones.

No entra dentro de nuestro propósito hacer un estudio general de las sanciones tributarias -lo que de otra parte no sería procedente-, sino analizar las mismas desde la perspectiva que ha sido tomado como hilo conductor de este trabajo. Por ello se analizarán las consecuencias jurídicas que se derivan de los ilícitos tributarios en cuanto tengan conexión con la culpabilidad. Dicho con otras palabras, se pretende estudiar de que forma y con que alcance la culpabilidad del sujeto, que ha cometido un ilícito en materia tributaria puede, o debe, ser tomada en cuenta a la hora de la imposición de la sanción, o la pena, que corresponda. De otra parte, es necesario reflexionar acerca de si nuestro derecho positivo toma en consideración la culpabilidad en las normas reguladoras de las consecuencias que se derivan de aquellos ilícitos.

Un punto de partida que merece nuestra atención - es la interrelación que pueda existir entre sanción, pena y culpabilidad. Desde un punto de vista subjetivo sólo resulta justificada la aplicación de una sanción, o la imposición de una pena, a aquél sujeto que en la comisión del ilícito -y por lo tanto también en todo ilícito tributario- actuó de tal forma que pueda apreciarse culpabilidad en su comportamiento. Desde el ordenamiento jurídico el concurso de la culpabilidad se ha venido considerando como uno de los logros de la ciencia penal superando supuestos de responsabilidad objetiva.

La pena, se ha dicho, tiene una finalidad de prevención general -prevención del delito en virtud de la actuación psíquica sobre la generalidad- y de prevención especial que opera sobre el autor concreto que no se dejó intimidar por la eficacia general preventiva del Derecho penal. (1). De otra parte, es criterio admitido con generalidad - que las sanciones impuestas por la Administración tienen una naturaleza idéntica, en lo sustancial, a las penas. Importa resaltar este punto ya que la pena no tiene una finalidad indemnizatoria de restablecimiento de una situación alterada por el ilícito. Su finalidad es represiva e intimidatoria, y se impone, como dice Sainz de Bujanda, por "el quebranto causado en ciertos bienes jurídicos, valiosos para toda la colectividad, que el ordenamiento se ocupa de salvaguardar" (2).

Puede entenderse efectivamente que dentro de las consecuencias jurídicas derivadas de los ilícitos en materia tributaria las hay que participan de esta finalidad. -- Ello es así, porque la reacción ante el ilícito penal viene

a revestir la forma de imposición de las penas, reguladas - en el Código penal, y con arreglo a los criterios de graduación previstos en el mismo. Igual planteamiento cabe sostener respecto de las sanciones tributarias, ya que las mismas tienen, no solo una finalidad represiva de un comportamiento ya producido, sino intimidatoria de otros futuros - que se puedan cometer. En este sentido, debe rechazarse la atribución a las sanciones tributarias de toda finalidad - fiscal, entendida esta como fuente de recursos complementarios. Sería válido admitir no obstante que tienen tal objetivo si con ello queremos decir que coadyuvan a la aplicación del tributo en cuanto favorecen el respeto y cumplimiento de sus normas reguladoras.

La sanción y la pena están conectadas a la culpabilidad, ya que aquellas deben aplicarse no en función de criterios objetivos puramente, sino de otros prefijados en la norma pero que valoran las circunstancias concurrentes en el sujeto del ilícito tributario. Puede así afirmarse el carácter personalista, que deben ofrecer las consecuencias jurídicas derivadas del ilícito, si quieren entrar en el concepto de sanción o pena. En este sentido han de ser proporcionadas al acto en sí mismo, y ser susceptibles de graduación en función de la culpabilidad.

Por las razones expuestas no participamos de algunas opiniones doctrinales. Tal es nuestra postura frente a la distinción hecha por Luis Illanes entre la sanción instrumento administrativo y la sanción castigo (3). Tal distinción es rechazable en cuanto que en la primera acepción=

no se valoran las condiciones subjetivas, a pesar de que sí se hace en la segunda. El interrogante, que nos sugiere el hecho de introducir tal contraposición, es sí con ella no se está negando algo sustancial a la sanción y a la pena, en cuanto a fin de cuentas ¿no debe verse la sanción tributaria como castigo o pena, en la que se valoren todas las circunstancias concurrentes en el sujeto a la hora de cometer el ilícito tributario. ?

Entendemos que si se tiene en cuenta la conducta -nota subjetiva- contraria al ordenamiento -nota objetiva- para lograr que no vuelva a producirse -nota finalista- la sanción es entonces represiva o punitiva, viniendo a tener una identidad sustancial con la pena. En su aplicación deben influir no sólo el principio de culpabilidad, sino además el de personalidad de la pena lo que traerá consecuencias respecto a su posible transmisibilidad. Es momento también de recordar que la naturaleza de la sanción tributaria ha sido criterio utilizado por los autores para contraponer, o por el contrario aproximar, los ilícitos penales y administrativos en materia tributaria. De los dos temas últimamente indicados nos abstenemos ahora de entrar en su consideración, ya que fueron examinados en su momento oportuno.

Conviene, no obstante, hacer alguna precisión en relación con la culpabilidad y las sanciones. Según algún sector doctrinal, como ya sabemos, la culpabilidad no es elemento constitutivo del ilícito tributario. En cambio no creen que carezca de función ya que ha de tenerse en cuenta, precisamente, en el momento de aplicar las sanciones que sean procedentes. Así Amorós Rica sostiene que "el dolo o negligencia en el ilícito o infracción tributaria son cir

cunstancias completamente inoperantes desde el punto de --- vista legal y sus consecuencias se reducen a tenerlos pre-- sentes en el momento de establecer una sanción, pero no pa-- ra configurar el ilícito o infracción"(4). Por su parte Fer-- nández Cuevas, si bien se muestra partidario de la inaplica-- bilidad del principio de culpabilidad a las infracciones - tributarias, piensa que "ello no impide que éste juegue a - la hora de graduar las sanciones" y que, una vez criminali-- zadas algunas de aquellas actué con plenitud, al igual que= los demás principios penales (5). Parecería ocioso hacer - ahora cualquier comentario sobre la insuficiencia de estos= criterios, ya que ello se deduce de cuanto llevamos expues-- to hasta ahora. No obstante, hay un argumento a añadir que= viene motivado por las afirmaciones que se han reproducido. ¿Cómo se sostiene que la culpabilidad puede ser tenida en - cuenta en la fase final de aplicación de las normas sancio-- nadoras cuando se ha sostenido su exclusión de los elemen-- tos integrantes del ilícito?. ¿Es que las dificultades que= presentaba la apreciación de la culpabilidad han desapareci-- do, hasta el extremo de poder graduar las sanciones según - que concorra dolo o negligencia?. Cabe, en fin, pensar que= si quién defiende tal posición lo hace en base al derecho - positivo debe dudar por lo menos, del significado y alcance= del mismo. En efecto, si en las normas reguladoras de las - sanciones tributarias se cree encontrar una aceptación de - la culpabilidad al menos en cuanto a su graduación, ¿no se-- rá ello porque el legislador dió un significado a la volun-- tad del sujeto a la hora de definir y tipificar las infrac-- ciones tributarias aunque la forma utilizada para ello haya sido más bien confusa?. Si tal interrogante se contesta de forma negativa, no podrá negarse que siendo las sanciones -

tributarias una consecuencia de las infracciones, ello será motivo para creer que no se ha guardado por el legislador - cierta coherencia. Argumento éste, que viene a reforzarse - si se tiene presente la identidad sustancial entre pena y - sanción, así como el significado y la función que cumplen - el principio de culpabilidad y el de personalización de la pena en los ilícitos penales.

La doctrina penalista, en algún caso ciertamente= excepcional, se ha mostrado partidaria de suprimir la cate- goría de la culpabilidad, como exigencia basada en un presu- puesto de imposible constatación, y la sustitución de dicha exigencia de la noción de delito, por la de la necesidad de la pena bajo un punto de vista político-criminal, ya de pre- vención general, ya especial. Esta postura defendida por -- Gimbernat Ordeig, no supone como dice Córdoba Roda abando-- nar el rechazo de toda responsabilidad objetiva, o por el - resultado, a los que condujo toda la teoría sobre la culpa- bilidad. La duda se centra en si los objetivos que se pre-- tenden son alcanzables, con independencia de las dificulta- des que presenta para explicar la inimputabilidad o por los riesgos que puede tener para ciertas garantías de la perso- na (6). Todo ello con independencia de su difícil apoyo le- gal en las normas penales, lo que es perfectamente aplica- ble a cualquier intento de trasvasar tal teoría a las in--- fracciones tributarias.

Para terminar con este planteamiento una breve -- alusión al principio de legalidad. La Constitución en su -- art. 25.1 exige para que alguien pueda ser condenado o san- cionado que la acción u omisión, en el momento de producir- se, constituya delito, falta o infracción administrativa, -

Además dispone en su apartado tercero que "la Administración no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad". El Código penal contiene - las penas aplicables de forma general a los delitos, determinando el art. 319 las penas que procede en los supuestos de delito fiscal. La Ley General Tributaria dispone en su - art.10 que se regulará en todo caso por Ley "la modificación del régimen de sanciones establecidas por Ley". Este precepto, unido al art. 77.1 y 83.2, permite afirmar "que el principio de reserva de Ley aparece en cierta medida y con evidente eficacia establecido por la Ley General Tributaria - en materia de sanciones de esta naturaleza" (7). Entendemos, sin embargo, que el principio queda más fortalecido en el - texto de Anteproyecto de adaptación de la última norma citada en cuanto se dispone que se regulará en todo caso por Ley "el establecimiento y modificación del régimen jurídico de las infracciones y sanciones tributarias".

2. Sanciones y penas.

El ordenamiento jurídico reacciona frente a los - ilícitos tributarios mediante la imposición de sanciones o la aplicación de penas. Son diversas las clases o formas - que las mismas pueden revestir, aunque se observa una tendencia del legislador a no utilizar en las normas tributarias el término pena, lo que no significa que bajo la denominación de sanciones no se incluyan auténticas penas, si - tenemos en cuenta la finalidad que tiene atribuídas.

De entre las diversas clases de sanciones la Ley General Tributaria ha optado por las pecuniarias, que vienen a concretarse en multas en la forma que se regula en el --- art.83. Esta opción se puede mantener después de aprobada - la Constitución por estar de acuerdo con el art. 25.3 antes recogido (8), y se configura como la más acorde con el sentir social de reprochabilidad de los ilícitos tributarios - que ha venido existiendo hasta fechas recientes. No obstante, la pena de privación de libertad, de la que ya existía= algún antecedente en materia tributaria -recordemos el art. 150 del Texto refundido de Transmisiones-, ha sido acogida por la vía de la tipificación del delito fiscal en la Ley - 50/1.977. En concreto "arresto mayor si la cantidad estuvie se entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente". Obsérvese que - la suma defraudada se utiliza como criterio para aplicar - penas privativas de libertad, pero no en términos absolutos, sino siempre que represente un porcentaje respecto de la de nominada "cuota procedente". En base a esta última nota podría pensarse que hay una conexión indirecta con la culpabi lidad del sujeto, y decimos esto porque en el delito fiscal siempre hay un ánimo de defraudar como forma de conducta do losa, pero cabe conectar la cuantía defraudada con el mencio nado porcentaje como reveladora de una especial voluntad de fraudadora.

El Proyecto de Ley orgánica del Código penal dis-- tingue las penas privativas de libertad, privativas de dere chos y multa (art. 36). Los delitos contra la Hacienda pú-- blica se castigan con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a veinticuatro meses. Como crite-

rio a tener en cuenta se añade que se aplicarán aquellas -- "según la gravedad de la defraudación". Criterio, en nues-- tra opinión, más abierto que el hoy vigente y que permitirá ponderar más adecuadamente la culpabilidad del delincuente.

La Ley General Tributaria no incluye sanciones -- distintas de las pecuniarias. Sin embargo no han faltado in tentos de introducirles en las normas tributarias. En efecto el Decreto-Ley 8/1.966, de 3 de octubre estableció sanciones especiales para los supuestos de conductas calificadas por su intencionalidad: la calificación firme de defraudación -- en dos o más expedientes, además de la inhabilitación para= contratar con la Administración pública --efecto de inhabili= tación que es discutible su asimilación a la sanción tribu= taria tal como aquí se expone era motivo para privar del go ce de subvenciones, exenciones y bonificaciones, o de la po sibilidad de obtener créditos oficiales. Estas sanciones -- fueron recogidas en el Proyecto de Disciplina Contable y re presión del Fraude Fiscal junto con otras como cierre de es tablecimientos, suspensión de actividades, inhabilitación -- para profesiones o cargos, intervención tributaria de carác= ter permanente y comiso. Lo peculiar, según dicho Proyecto, es que toda sanción distinta de la multa se impondrá median= te expediente separado del instruido para regularizar la -- situación tributaria y con audiencia del interesado. Pro--- puesta que tenía el interés de llenar el vacío existente re lativo a la regulación reglamentaria de la otra norma cita= da, que restó eficacia a su aplicación (9).

Interesa llamar la atención sobre el hecho de que en estos momentos se produce una aproximación entre las dos manifestaciones de los ilícitos tributarios. En concreto, a pesar de la experiencia que se tiene, hay un nuevo intento de aplicar estas sanciones no pecuniarias en dos textos distintos. La justificación de ello puede encontrarse en la necesidad de acudir a nuevas penas, por insuficiencia de las estrictamente pecuniarias, en cuya aplicación se pondere, de forma complementaria, la intencionalidad del sujeto. Así el art. 370 del Proyecto de Ley orgánica dispone que "en caso de reincidencia, además de las penas señaladas, se impondrá al agente o a las personas por él representada, la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero, o bien la prohibición de obtenerlos durante un período de tres a cinco años". De esta forma en el delito fiscal se van a poder aplicar las tres clases de penas recogidas en su art. 36 al que ya aludimos. No obstante, hay una diferencia entre este texto y el Anteproyecto de adaptación de la Ley General Tributaria, ya que si bien en su art. 83.4 se inhabilita al reincidente durante cinco años para contratar con la Administración, acceder al crédito oficial o percibir subvenciones públicas, no se le priva del derecho a disfrutar de beneficios fiscales. Recordemos que en uno y otro texto, estas sanciones se conectan con quien tenga la consideración de reincidente -conforme a las normas penales o según lo previsto en el art. 81- si bien, en cualquier caso, siempre será revelador de una conducta especialmente culpable por el incumplimiento reiterado de la norma.

(10).

Por lo que se refiere a las sanciones pecuniarias= el legislador las ha establecido en cuantía comprendida entre dos límites, cuando se trate de infracciones simples, - sin un especial procedimiento para su imposición, salvo - para las que correspondan por incumplimiento de obligaciones de indole contable y registral, en las que se determina la cuantía según concorra negligencia simple, grave, omisión total de contabilidad y falsedad (11). Habiéndonos ocupado ya en otro momento del alcance de este precepto, indiquemos como, a juicio del profesor Albiñana, la solución - del art. 83.2 puede servir de orientación para la graduación de sanciones "aunque hayan de introducirse en la reglamentación conceptos jurídicos indeterminados" (12).

En las infracciones de omisión y defraudación se toma como base de cálculo de la sanción la deuda tributaria ocultada o defraudada, oscilando del medio al tanto, o del tanto al triplo de aquélla. Ello obliga a preguntarse acerca de los criterios de determinación de la sanción aplicable. ¿Cuáles son dichos criterios?. ¿Guardan alguna conexión con la culpabilidad? ¿Se han aplicado en la práctica?. Son algunos interrogantes a los que queremos dar respuesta a - continuación.

La Ley General Tributaria establece unos criterios de aplicación de las sanciones en su art.84, algunos de los cuales pueden interpretarse que tienen conexión con el animus que inspire al sujeto pasivo. Sin embargo, dicha norma se remite al "Reglamento correspondiente de esta Ley", todavía no publicado. La necesidad de esta norma reglamentaria vino a dejarse de sentir desde el momento en que el Decreto de 8 de julio de 1.965 estableció que las sanciones -

indicadas se aplicarán en su grado mínimo en tanto aquélla no se dictase. De otra parte, la urgencia de tal disposición no pareció apremiante por dos posibles razones: la primera= porque supondría elevar en la práctica la cuantía de las multas; la segunda, pudo ser la falta de confianza de que los criterios de aplicación previstos legalmente fuesen operativos. El resultado ha sido que la Ley General Tributaria ha quedado inaplicada en un punto del máximo interés.

En efecto el sistema de sanciones ha venido a desconectarse de las diversas circunstancias concurrentes en el sujeto de la infracción tributaria. La sanción no se -- gradua sino que viene a ser fija, en concreto un determinado porcentaje sobre la deuda tributaria. Mas aún, la ausencia de graduación unida a la posible condonación automática ha operado en contra de una adecuada valoración de la culpabilidad en las consecuencias jurídicas motivadas en estos -- ilícitos. Cabría deducir también que la práctica administrativa de imposición de sanciones ha acabado por viciarse, en cuanto que no se toman en consideración las circunstancias= subjetivas concurrentes en el ilícito. Tal forma de operar= --de otra parte innecesaria en cuanto se aplica siempre el -- grado mínimo-- ha influido de forma decisiva en la calificación de todos los elementos constitutivos del ilícito, y -- por lo tanto en la culpabilidad. Diríamos que cegada toda -- posibilidad de graduación no se ha visto favorecida una valoración de los elementos subjetivos de aquél.

¿Quiere decirse con ello que los preceptos legales eran inaplicables?. Entendemos que no puede contestarse de forma absoluta negándoles validez en la práctica ya que habrá siempre que admitir el beneficio de la duda ante la inaplicación de este artículo por falta de desarrollo norma---

tivo. Entendemos que estamos ante un precepto clave en --- las normas sancionadoras tributarias, y que cuando se efectuen críticas a las mismas siempre habrá que volver a preguntarse acerca de cual hubiera sido el resultado del sistema previsto, caso de haberse podido tener en cuenta dicho precepto. Más aún, ante una posible y futura reforma del régimen sancionador tributario habría que dejar abierto el interrogante acerca de que propósito anime al legislador en este punto, para predecir cual sea la voluntad real de aplicación de aquel sistema.

Volvamos nuevamente al derecho positivo y en concreto a los criterios de graduación, deteniéndonos brevemente en las actas de la Comisión redactora del Anteproyecto de Ley General Tributaria. Según consta en el acta nº 54 se aprueba con el núm. 272 el siguiente texto: "Las sanciones se graduarán por vía reglamentaria, teniendo en cuenta la cuantía de la cuota, la repetición del hecho a que diera origen la infracción y la negligencia o desconocimiento inexcusable" (13). Se añade que "queda sin resolver por la Comisión la posibilidad de que sea, también, circunstancia para determinar el grado de sanción que el contribuyente haya reconocido los hechos descubiertos por la Administración". En la reunión siguiente se acordó añadir el siguiente inciso: "Sin embargo, cuando el sujeto pasivo haya dado conformidad a los hechos, la penalidad se aplicará en su grado mínimo" (14).

¿Cuáles son los criterios de graduación aceptados por la Ley General Tributaria?. En concreto el art. 84 se refiere a la cuantía de la cuota, la repetición del hecho que diere origen a la infracción y la buena o mala fe del

sujeto pasivo. Este precepto viene limitado en su aplicación ya que aquellos criterios no pueden tenerse en cuenta en la aplicación de las sanciones correspondientes a infracciones simples, ya que comienza aquel precepto diciendo "las sanciones de omisión y defraudación se aplicarán por la Administración teniendo en cuenta...." los criterios antes indicados. En aquellas infracciones se han señalado diversos - criterios de graduación: gravedad de la infracción, importancía de la empresa, retraso en el cumplimiento de las obligaciones formales, perjuicio económico a la Hacienda, buena o mala fe y reincidencia (15); capacidad económica solamente, o unida a la reiteración o reincidencia (16); y la importancía o trascendencia de los informes (17). En las sanciones por presentación fuera de plazo de declaraciones de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el - Patrimonio se han dictado instrucciones en 1.980 para que - se tenga en cuenta el tiempo de demora y según sea la declaración positiva, o negativa y a devolver (18).

Con carácter general puede afirmarse que la gra-- duación de las sanciones tiene por finalidad atemperar las mismas a las diversas circunstancias concurrentes en el ilícito. De forma mediata hay una finalidad de adecuar las - sanciones a la culpabilidad del sujeto infractor, ya que incluso en criterios aparentemente objetivos se pueden observar manifestaciones de la personalidad, no en vano el ilícito, y por lo tanto el tributario, es fruto de una decisión= voluntaria de apartarse de la norma. Veamos los criterios - apuntados en el art. 84 con mayor detenimiento.

La cuantía de la cuota es un criterio inexpresivo= desde el punto de vista de la culpabilidad ya que la misma=

no está en función de aquélla. En cambio este criterio debería completarse con otro, a saber la proporción que la cuota omitida o defraudada represente respecto de la cifra declarada, o incluso mejor respecto de la cantidad que correspondería en aplicación de las normas reguladoras del tributo. En el ilícito penal tributario recordemos que se imponen penas privativas de libertad si "la cantidad defraudada excede de la décima parte de la cuota procedente". De esta manera creemos que cabe superar las críticas que se han hecho al precepto como incongruente (19), ya que la norma legal pudo haber operado en la forma indicada. De otra parte dicho sistema está en la línea apuntada por Julio Banacloche de atender "no solo a la trascendencia económica que las infracciones suponen para el Tesoro, sino también al mayor o menor grado de insolidaridad que suponen en aquél que los cometió" (20).

Como segundo criterio se alude a la repetición del hecho que diera origen a la infracción, criterio que en opinión de César Albiñana, "tanta relación guarda con la apreciación de la reincidencia específica del art. 81 a)" (21); lo que nos da pie para una breve digresión sobre la reincidencia y su significado. Como asimismo indica el profesor citado "la Ley General Tributaria no establece la reincidencia como una circunstancia agravante que, en su caso, sirva para graduar la sanción tributaria a imponer, sino que es una circunstancia que se suma a las infracciones de omisión para definir uno de los supuestos de infracción de defraudación" (22). Es aquí donde radica la característica de la reincidencia a efectos tributarios, si bien quizás hubiera sido preferible en vez de la solución legal acudir -

a la reincidencia como criterio de graduación de la sanción, ya que como dice la Resolución del Tribunal Central de 21 - de abril de 1.976 la reiteración de la conducta "es el elemento íntinseco conformador de la reincidencia determinante de la agravación de la responsabilidad". No hay que olvidar la función que cumple dentro del Código penal a la hora de imposición de las penas, y que, según la Resolución citada, "siendo la reincidencia un concepto nacido y desarrollado dentro del ámbito del Derecho penal, sus criterios deben servir para la interpretación de los preceptos similares -- del Derecho tributario".

De los dos supuestos del art. 81 de la Ley General Tributaria en los que se aprecia la consideración de reincidente, el regulado en el apartado a) es a nuestro juicio más expresivo desde el punto de vista de la culpabilidad, ya que toma como criterio el haber cometido --o según la terminología legal "incurrido en"--, una nueva infracción de omisión o defraudación. El supuesto del apartado b) tiene un significado menor en cuanto está en función de las sanciones impuestas, por infracciones que pueden, en teoría, no guardar conexión entre si. Bien es verdad que si ha sido sancionado será porque se "ha cometido" una infracción.

Este supuesto del párrafo b) del art.81 es tomado como referencia por el Decreto 545/1.976, de 24 de febrero --que deroga el art. 6º del Decreto 2.137/1.965--, para establecer que las sanciones de omisión se aplican en su grado medio y máximo según que el sujeto pasivo hubiere sido sancionado una o dos veces, respectivamente (23).

En resumen, la repetición del hecho adquiere pleno significado mediante la regulación de la reincidencia como criterio de graduación de la sanción ya que en ella se observan conductas reveladoras de la culpabilidad del sujeto pasivo que pueden, y deben, ser tenidas en cuenta.

El tercer criterio legal de aplicación de las sanciones es la buena o mala fe del sujeto pasivo, que en principio es suficientemente reveladores de la intención del sujeto pasivo. Sin embargo, su dificultad radica en que exige un acercamiento a la personalidad del sujeto pasivo, y una valoración de su conducta. De aquí el interés que ofrece desde la perspectiva de la culpabilidad (24).

El legislador hace referencia a la mala fe en otros preceptos de la Ley General -en concreto los artículos 40 y 80, además de la alusión a las personas que dolosamente sean causantes de infracciones del art. 38-, cosa que no hace con la buena fe, como si quisiera dar a entender que es más difícil de apreciar. También ello puede ser debido a pensar que en las relaciones Hacienda-sujetos pasivos cualquier incumplimiento de la norma está más próximo a mala que a la buena fe.

Ante la falta de desarrollo del art. 84 cabe indagar acerca de los supuestos en que se aprecie esta circunstancia. En el Proyecto de Ley de Disciplina Contable y represión del Fraude Fiscal, en sus primeras redacciones, se decía que "se entenderá que existe mala fe siempre que se empleen medios engañosos y excepcionales, que tiendan a ocultar la infracción tributaria o evitar su sanción" (25).

En parecidos términos se expresaba el texto definitivo enviado a las Cortes, en el que se añadían dos presunciones - de la existencia de mala fe en los supuestos de simulación de titularidad de bienes, actividades o derechos a través de actos o negocios jurídicos, o cuando se hubiere practicado retención previa de la deuda ocultada.

En las redacciones iniciales de dicho Proyecto se tomaba como criterio de aplicación de las sanciones "la probada buena fe", entendiéndose que ello ocurre cuando se declaren integralmente los hechos imponible y los datos, necesarios para la aplicación del tributo; que éstos están debidamente justificados en registros y documentos tributarios, y que exista duda racional en la aplicación a tales hechos de las normas tributarias (26). El texto definitivo en caso de buena fe declaraba que "se excluirá la imposición de sanción" (27).

Antes de preguntarnos acerca del juicio crítico que el sistema de graduación de sanciones nos sugiere, hay que aludir a dos preceptos complementarios de los hasta aquí -- expuestos. Nos referimos al Decreto 545/1.976, de 24 de febrero -en el que se dispone que las sanciones de defraudación se aplicarán en los grados medio y máximo en los supuestos c) y a) del art. 80 de la Ley General Tributaria-, y al art. 83.2 de dicha Ley, según redacción aprobada en la Ley 60/1.969, de 30 de junio según el cual "las infracciones simples, por incumplimiento de obligaciones de índole contable y registral, se sancionarán por la Administración= teniendo en cuenta la repetición del hecho que da origen a la infracción y la trascendencia de esta última".

Además de lo ya expuesto cabe señalar que el sistema de criterios de graduación de las sanciones tributarias no es inadecuado, lo que no quiere decir que sea perfecto. Segundo, es por ello susceptible de mejora en sí mismo, necesitado de un desarrollo normativo, y, en su caso, -- completado con otros criterios. Tercero, es necesario contar, dentro del régimen sancionador tributario, con un sistema de graduación de sanciones en las que se tenga en cuenta la voluntad del sujeto en el momento de cometer el ilícito, así como todos los elementos subjetivos que, directa o indirectamente, sean reveladores de su personalidad (28). Cuarto, la reforma de los criterios mencionados debe completarse con otras relativas a la cuantía de las sanciones, sistema de condonación y forma de operar la Administración en la aplicación de dicho régimen sancionador.

Nos parece oportuno citar aquí por su posible incidencia en el delito fiscal, algunos preceptos de especial interés contenidos en el Proyecto de Ley orgánica del Código penal. Así su art. 78 dispone que en la aplicación de la pena "cuando no concurrieren circunstancias atenuantes ni agravantes, los Tribunales individualizarán la pena, imponiendo la señalada en la Ley en la extensión que estimen adecuada a la personalidad del delincuente, a la naturaleza de los móviles que le impulsaron y a la mayor o menor gravedad del hecho, razonándolo en la sentencia". Entre otras circunstancias que agravan la responsabilidad criminal el art. 28, núm. 11, incluye el ser reincidente, distinguiendo la reincidencia genérica de la reincidencia específica. También el art. 27, núm. 6º, en el que se incluye como circunstancia que atenúa la responsabilidad criminal "la de ha

ber procedido voluntariamente el culpable, antes de conocer la apertura del procedimiento judicial, a reparar o disminuir los efectos del hecho, a dar satisfacción al ofendido o a confesar a las autoridades la infracción".

Cerremos este apartado con dos comentarios. Serna Masia se muestra partidario del sistema de discrecionalidad para llevar a la práctica el principio de individualización de las sanciones (29). César Albiñana cree que "por muchas= que sean las dificultades que la regulación de esta materia lleve consigo, no debe abandonarse la graduación de las san ciones a aplicar a la arbitrariedad o a los criterios aisla dos o personales de funcionarios al servicio de la Hacienda Pública" (30). No hace falta decir que nuestro criterio está en línea con la afirmación de este profesor, según se deduce de lo antes expuesto.

3. Condonación de sanciones.

La Ley General Tributaria dedica sus artículos 87 a 89 a regular la condonación de sanciones, título definitivo de la sección que la Comisión redactora del Anteproyecto había acordado que se denominase, "De las condonaciones" -- (31). Vamos a centrar a continuación nuestra atención en es ta figura en cuanto pueda tener conexión con la culpabili-- dad en los ilícitos tributarios.

La doctrina incluye a la condonación como causa que extingue la responsabilidad derivada de infracciones tributarias. El art.87 de la Ley dispone que "las multas impues-

tas en concepto de sanciones tributarias se podrán reducir o dejar sin efecto mediante condonación automática o graciable". La función que cumple la condonación encierra ya, en si misma, una aproximación a la conducta del sujeto pasivo, pues quiere introducir "consideraciones de equidad y permitir una mayor individualización en la aplicación de las sanciones tributarias". Solo podrán alcanzarse ambos aspectos si se valora la conducta del sujeto infractor. En este sentido, podemos recordar como Mantero Saenz que el Real Decreto de 30 de abril de 1.923 preveía la condonación total o parcial de la multa, según el grado de negligencia que suponga la acción y omisión, teniendo en cuenta las circunstancias particulares del caso y las personales del legalmente responsable (32). Indiquemos también que se han visto en la condonación notas o características que recuerdan al indulto como manifestación del derecho de gracia de las normas penales (33).

Examinemos en primer lugar la condonación automática, que exige requisitos distintos según el tipo de infracción con que aparezca conectado, aunque tienen en común la cuantía en que se condonan que es el cincuenta por ciento.

En las infracciones simples se requiere para la aplicación de la condonación un quehacer activo del sujeto pasivo. En concreto la Ley dispone que las multas se condonaran "cuando el sancionado, sin previo requerimiento de la Administración, cumpla sus obligaciones, aunque lo hiciera fuera de plazo". Hubiera sido más correcto hablar, como se hace en el art. 88.2, del sujeto pasivo que de "sancionado", ya que no solo el presupuesto de la condonación, o sea el cumplimiento de la obligación correspondiente, se relacio-

na con quien ocupe la posición pasiva en la relación jurídica tributaria, sino que además dicha actividad ha de desarrollarse antes de la imposición de la sanción. Esta actuación voluntaria supone una rectificación de la conducta del sujeto pasivo en la que al menos puede apreciarse una negligencia. De aquí que, rectificada aquélla, a la sola iniciativa del sujeto pasivo, el legislador quiera reducir la sanción que en otro caso hubiera sido procedente.

El supuesto del art. 88.1 recuerda el del art. -- 78 a), si bien en opinión del profesor Albiñana aquél es -- más amplio "porque se refiere al cumplimiento de sus obligaciones y el del art. 78 a) solo a la presentación de declaraciones" (34).

En el supuesto de sanciones que procedan por infracciones de omisión o defraudación se exige como requisito de la condonación que "el sujeto pasivo o responsable de su conformidad a la propuesta de liquidación que se le formule". Podrían señalarse diversas críticas frente a esta -- condonación. Primero, en base a que la condonación por ser automática no permite que la Administración pondere debidamente las circunstancias concurrentes, ya que vendrá obligada a aplicarla siempre que se den las condiciones legalmente previstas. Segunda, porque afecta al sistema de sanciones, en cuanto reduce su cuantía sin tener en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, presentes en el -- momento de aplicar la sanción, que influyeron en la comisión de la infracción. Se basa en una conformidad a la propuesta de liquidación que de esa manera se acepta con mayor facilidad. Tercero, el importe de las sanciones legalmente previstas viene de hecho a reducirse, a la mitad de su cuantía. --

Cuarto, los criterios de aplicación de las sanciones, que como sabemos pueden ser instrumentos para valorar la intencionalidad del sujeto, se ven asimismo modificados por razones extrañas, de manera que lo que podía haber sido complemento de dichos criterios de graduación se constituye en medio que dificulta su desarrollo por entenderse que son innecesarios, siendo sustituidos en la práctica por la condonación que se comenta. En quinto lugar, podría también pensarse hasta que punto la condonación no afecta a la buena fe en casos de propuestas de liquidación no exactas, pero que el sujeto pasivo acepta para beneficiarse de los efectos que de su propio automatismo se derivan.

Hechas estas consideraciones parece oportuno citar aquí algunos comentarios críticos en torno a este tema. Fernández López entiende que se trata de una forma de determinar o graduar las sanciones en función de la conformidad -- del sujeto pasivo con el acto de la Administración. Y añade que "sus consecuencias prácticas no son otras que el debilitamiento de las sanciones tributarias, lo que no parece -- aconsejable, dado el volumen y extensión del fraude fiscal" (35). César Albiñana por su parte opina que "la generalización de esta condonación ha perturbado gravemente la fina-- lidad correctora de las sanciones tributarias" (36). Pérez= Royo declara que constituye una desvirtuación del auténtico carácter de las sanciones tributarias (37).

Detengámonos brevemente en la conformidad del sujeto pasivo o del responsable a que se refiere el art. 88.2 . Benzo Mestre consideraba como criterio básico que "las sanciones deben ser mantenidas íntegramente, salvo los supuestos de condonación, amnistia o indulto, sin que el consenti

miento del infractor reduzca la penalidad" (38). ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la conformidad? (39). Martínez La fuente resume diversas opiniones doctrinales sobre el tema= que apoyan la calificación de confesión extrajudicial, tran= sacción, concordato tributario y negocio de fijación, entre otras. Concluye su análisis diciendo que "estamos ante algo difícilmente encajable en los esquemas jurídico tradiciona= les, pues la conformidad del contribuyente está íntima y di= rectamente ligada a un proceder administrativo que de esta forma se favorece, aun cuando queden en entredicho otras - instituciones". En opinión de este autor, que ha estudiado - en profundidad esta figura, la condonación tiene su fundamen= to en la colaboración prestada por el contribuyente para - eliminar la incertidumbre y conseguir así concretar la inde= terminación que preside la fijación de la base imponible en numerosos impuestos. Comentando la condonación automática y el procedimiento de gestión llega a la conclusión de que -- "la condonación es un importante aliciente para obtener la conformidad del contribuyente, pero con ésta se llega a la fijación de bases imponibles convenidas, llegándose por tan= to a su determinación por un procedimiento no previsto por= la Ley General Tributaria" (40).

De todo lo que se acaba de exponer, deducimos que el instituto de la condonación no constituye un medio idóneo que colabore, dentro del régimen sancionador tributario, en la imposición de las sanciones buscando la adecuada indivi= dualización de las mismas mediante una ponderación de las - circunstancias subjetivas del infractor. Ante las críticas= que al mismo cabe dirigir, sería conveniente pensar en su -

supresión, pero en tanto en cuanto ello no se considere --- oportuno, podrían introducirse mejoras en la regulación vigente. En concreto, reduciendo las sanciones por infracciones simples en su cuantía y declarando que las mismas no se rán condonables (41). No obstante, podría mantenerse para las sanciones que procedan por infracciones de omisión, pero excluyendo de la condonación automática a las infracciones de defraudación, si bien al mismo tiempo reduciendo la cuantía de las sanciones, en base a la naturaleza de las circunstancias enumeradas en el art. 80 de la Ley. En cualquier caso, no es el camino a seguir establecer sanciones especiales no condonables, como hizo el art. 21.2 del Real Decreto-Ley 18/1.976, de 8 de octubre, hoy derogadas por la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario de 21 de junio de 1.980, en cuanto que no contribuyen a lograr el objetivo antes señalado.

Examinada la condonación automática es conveniente detenerse en la denominada condonación graciable que según el art. 89.1 "se concederá discrecionalmente por el Ministro de Hacienda, que la ejercerá directamente o por delegación". La doctrina se muestra dividida en relación con esta figura. En el seno de la Comisión redactora del Anteproyecto, después de una primera discusión sobre el tema quedó pendiente de nuevo exámen "la posibilidad de que subsista" según consta en el acta núm. 55 (42). Replanteado el tema - César Albiñana se mostró partidario de su supresión, entre otros fundamentos, porque "el régimen de imposición de sanciones, en cuanto pretende el cumplimiento y la ejemplaridad

de la conducta tributaria, queda desvirtuado por unas con--donaciones graciab~~le~~s a quien las pide y en obsequio a unas circunstancias tan subjetivadas que no consienten la menor=generalidad en el criterio rector de su concesión". Otros -miembros de dicha Comisión justificaban la condonación gra--ciable en que puede "reducir las consecuencias de cualquier desviación o situación que aun~~q~~ siendo legal pudiere consi--derarse por las circunstancias que concurriesen como excesiva o poco equitativa" (43).

Con posterioridad a la aprobación de la Ley otros=autores han defendido este tipo de condonación. Solchaga -~~Lo~~tegui sostiene la opinión de que estamos ante una institu--ción semejante al indulto, que no debe faltar en un cuadro tributario sancionador (44). Martínez González cree que el -análisis individualizado que la condonación graciable com--porta, permitirá que no se traten de manera igual aquellos casos que, por las circunstancias concurrentes, sean en verdad desiguales, sin que se trunque la ejemplaridad de la --sanción (45).

De la regulación legal nos interesa resaltar que=quedan excluidos de este tipo de condonación quienes sean -reincidentes. "Será necesaria -dice el art. 89.1-- la pre--via solicitud de los sujetos pasivos o responsables, que no sean reincidentes...". Tal condición parece presuponer una=incompatibilidad entre reincidencia y el fundamento propio=de la condonación. En efecto cabe pensar que se ha querido=evitar que se beneficie de la condonación -mediante el sistema de reducir o dejar sin efecto las multas, según dice el=art. 87-, quién mantiene una actitud contraria a la norma -

de forma reiterada. ¿Es lógica tal exclusión?. Diríamos que si lo sería si la reincidencia operase como circunstancia - agravante. Sin embargo, puede considerarse que excluir al - reincidente no es coherente y además es insuficiente. Lo - primero porque se olvida que la reincidencia, conforme al art. 80 de la Ley, viene a ser una circunstancia que incide en la clase de infracción, en cuanto se toma como elemento= integrante del tipo de las de defraudación (46). Lo segundo, porque si se quería excluir a quién hubiese demostrado una especial intencionalidad no se debían olvidar las demás cir- cunstancias enumeradas en el citado precepto. Sin embargo, - la exclusión del reincidente tiene, a nuestro juicio, un va- lor, a saber que el legislador pone de relieve que la culpa- bilidad debe ser tenida en cuenta a la hora de aplicar la condonación. En tal sentido el Tribunal Económico Adminis- trativo Central mantiene que en la búsqueda de la solución= de equidad ha de ponderarse "la intencionalidad que denota - su conducta en la comisión de los hechos", circunstancia - que se completa con la de haber, o no, incurrido el sujeto= pasivo anteriormente en la misma infracción. Junto a estas= circunstancias subjetivas se ha de tener en cuenta también= otra de tipo objetivo: la gravedad de la multa, deducida - de su cuantía y del grado de solvencia del interesado (47).

La referencia a estos criterios nos lleva a pregun- tarnos, teniendo en cuenta lo expuesto acerca de la culpabi- lidad en los ilícitos tributarios, acerca del juicio que - merece la condonación graciable. Entendemos que la opinión= que se exprese está íntimamente condicionada por dicha cul- pabilidad, ya que si en la aplicación de las sanciones se - tienen en cuenta debidamente las circunstancias concurren--

tes en la comisión del ilícito tributario, en especial las subjetivas, disminuye considerablemente la razón de ser de la condonación graciable. Por el contrario, si la conducta del sujeto infractor queda en un segundo plano, y se esta únicamente ante los aspectos objetivos, de manera que la intencionalidad no se valora en forma adecuada, habrá que apoyar a quiénes entienden que la condonación graciable es necesaria en nuestro ordenamiento sancionador. Por ello, no es de extrañar que se haya dicho que "la condonación graciable debería desaparecer o por lo menos actuar en defecto de una inequitativa aplicación de los criterios para graduar las sanciones" (48). Compartimos tal afirmación, e incluso entendemos que tendría mayor valor si se valorase plenamente la culpabilidad en los ilícitos tributarios, introduciendo algunas propuestas de carácter sustantivo o procedimental.

4. Breve referencia a otras consecuencias jurídicas.

Como complemento de lo que llevamos expuesto conviene aludir a algunas cuestiones que pueden derivarse también de la comisión de los ilícitos tributarios. Comentaremos brevemente algunos preceptos de la Ley General Tributaria, para terminar refiriéndonos a los problemas que presentan las infracciones tributarias y el delito en la última fase de aplicación de las normas tributarias.

a) Intereses moratorios, recargos de prórrogas y apremio:

Una vez que se han expuesto las sanciones reguladas en la Ley debemos tener en cuenta que el legislador ha acudido a delimitar las sanciones tributarias diciendo lo que

no tiene tal consideración, atribuyéndolas una función distinta de la que es propia de aquéllas. El art. 86 de la Ley General Tributaria dispone que "no tendrán la consideración de sanciones y serán compatibles con ella los intereses y - demás recargos aplicables por demora, aplazamiento y apremio". En opinión de Pérez Royo este artículo hace referencia a ilícitos de carácter civil (49). Sainz de Bujanda, por su parte observaba hace años con referencia a los intereses de demora, que "no son, en definitiva, sino la manifestación tributaria de la indemnización que por retraso en el cumplimiento de las obligaciones ha de satisfacer el deudor de - una cantidad de dinero" (50). Por ello, y con referencia a los artículos 58.2 y 86 de la Ley General Tributaria, declara que "el legislador español ha confundido el concepto de sanción con el de pena". Pero ha cometido, añade, el error de negarle, incluso, el carácter de sanción, lo que carece de todo sentido en el caso de que dicho interés deba satisfacerse como consecuencia de una infracción del sujeto pasivo". Si el interés o recargo se satisface por aplazamiento o fraccionamiento constituye simple resarcimiento o medida indemnizatoria por el pago aplazado (51).

En relación con el recargo de apremio Herrera Madariaga entiende que su naturaleza es mixta, ya que engloba de una parte la indemnización que tiende a reparar el daño sufrido por el acreedor, y por otra una sanción que pretende penalizar el retraso en el cumplimiento y que consecuentemente actúa como garantía, impulsando al deudor al exacto y puntual cumplimiento de la obligación tributaria (52).

Teniendo en cuenta los comentarios citados, la naturaleza y finalidad que se persigue con las figuras del art. 86, creemos que no es el momento de profundizar en su estudio debido a los límites que nos hemos señalado en este trabajo. Haremos solamente dos precisiones. La primera en relación con el Anteproyecto de adaptación de la Ley General Tributaria que introduce modificaciones en el artículo citado refiriéndose a "los intereses moratorios y los recargos de prórroga y apremio" (53). La segunda relativa al tema de si el recargo de prórroga es o no susceptible de condonación. Ante una petición formulada en tal sentido el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 11 de marzo de 1.980 declara que "la petición resultaba improcedente y no podía ser examinada por no encajar en los condicionamientos legales establecidos para que pudiera ser deducida"(54).

b) Responsabilidad y sanciones:

En este apartado queremos referirnos a la posible conexión entre los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y las sanciones que proceda imponer por infracciones tributarias. A tal fin no se puede olvidar la necesaria presencia de dos principios aplicables a los ilícitos en materia tributaria: el de culpabilidad y el de personalidad de la pena. La Ley citada es parca en preceptos relativos al tema indicado, siéndonos de interés aquí los artículos 38 y 40.

El primero de ellos se refiere a infracciones tributarias calificadas de defraudación en cuya comisión participa un tercero (55). La Ley precisa que éstos pueden ser "causantes" o "colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo" (56). Estamos ante un acto ilícito propio

que debe ser realizado mediando conocimiento y voluntad de alcanzar el resultado antijurídico. La norma utiliza de forma expresa el término dolosamente, lo que además viene justificado no solo por la clase de infracción de que se trata; sino además porque no es suficiente un comportamiento negligente cuando puede tratarse de obligaciones que no les afectan directamente, tal como indica el inciso final del artículo. En este supuesto se prescribe que "responderán solidariamente de las obligaciones tributarias". ¿Significa ello que responden de las sanciones también?. Debe tenerse en cuenta, para responder a esta pregunta, el art. 10, apartado 3, del Reglamento General de Recaudación, en relación con el art. 58 de la Ley General Tributaria. A la vista de estos preceptos Pérez Royo entiende que el art. 38 "tipifica un supuesto de responsabilidad tributaria en sentido estricto o de responsabilidad en la deuda tributaria, aunque luego se concluya que la responsabilidad en este supuesto se extiende también a las sanciones". Añade este autor que, en cambio, el art. 40 tipifica un caso de responsabilidad en la infracción, es decir, de responsabilidad referida especialmente a las sanciones (57). Gota Losada entiende que en el citado artículo se regula un supuesto de responsabilidad respecto de las sanciones impuestas al sujeto pasivo sustituto de la obligación (58).

El artículo citado se refiere a la situación de los administradores en relación con posibles infracciones tributarias, cualquiera que sea su clase, "cometidas por personas jurídicas". Sin entrar nuevamente a comentar esta expresión, precisemos el contenido del precepto respecto de los administradores. Dado que media una persona jurídica que -

viene obligada a cumplir cuanto se derive de su posición en la relación jurídico-tributaria, la Ley establece para los administradores solamente una responsabilidad subsidiaria.

Este precepto viene plenamente informado por el principio de culpabilidad. En efecto se requiere que medie "mala fe o negligencia grave" en las acciones u omisiones que se enumeran. De aquí que cuando se trate de acuerdos adoptados que hagan posibles las infracciones tributarias se declaren excluidos a quienes no participaron en la adopción de aquéllos -por lo que no fueron culpables de los mismos- ya sea porque no asistieron a la reunión o salvaron expresamente su voto. Entendemos, además, que siempre quedará la prueba en contrario de que no medió mala fe o negligencia grave -no pudiendo serle exigida la indicada responsabilidad- en los otros dos comportamientos legalmente previstos: no realizar los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, o consentir el incumplimiento por quienes de ellos dependan.

Terminemos este comentario indicando que la responsabilidad en las sanciones solo quedará técnicamente resuelta de forma correcta, teniendo en cuenta la naturaleza de los ilícitos tributarios y los principios de culpabilidad y personalidad de la sanción (59).

c) Sanciones administrativas y penas judiciales:

De la regulación del delito fiscal llevada a cabo en la Ley de Medidas Urgentes surge necesariamente el pro--

blema acerca de la compatibilidad de sanciones tributarias y penas judiciales. Basta, en este sentido, con tener presente la íntima conexión que existe entre el ilícito administrativo, o infracción tributaria, y el ilícito penal tributario, o delito fiscal. A mayor abundamiento el legislador ha previsto una actuación administrativa previa, como requisito objetivo de procedibilidad, que puede dar lugar a la imposición de la correspondiente sanción tributaria, pudiendo coexistir, si la vía penal llega a su término, con la pena que el órgano jurisdiccional acuerde.

En consecuencia, puede producirse una reacción doble ante un ilícito, en vía administrativa y en vía penal, dando lugar a que se produzca un verdadero bis in idem. ¿Es ello posible?. Gómez Dégano ha señalado que el problema que se plantea es si un único comportamiento puede ser objeto de la reacción del ordenamiento jurídico a través de dos esquemas sancionatorios distintos, el puramente administrativo y el penal" (60).

Ya antes de la aprobación de la Ley 50/1.977 la doctrina se planteaba la posibilidad de acumular sanciones administrativas y criminales. Señalaba Rodríguez Mourullo que en la medida en que exista una pluralidad de infracciones será posible la imposición de ambos tipos de sanciones. Pero cuando el hecho que se castiga como infracción criminal sea el mismo que el previsto como infracción administrativa, el autor indicado afirmaba que "en estos supuestos no se está ante un concurso de infracciones, sino ante un concurso de leyes, que deberá resolverse conforme al principio de la consunción" (61). Se deduce de estas palabras que es requisito básico en este tema la identidad en la acción u -

omisión que se comenta. No puede en tal sentido olvidarse de la infracción tributaria subyacente en el delito y de la existencia de una conducta única que no debe conducir a una valoración diferente de la culpabilidad. Por todo ello tenemos que preguntarnos por la solución legalmente adoptada.

El Proyecto de Ley de Medidas Urgentes (62) señalaba en el apartado 4 del art. 319 que "el delito fiscal será castigado con multa del tanto al séxtuplo de la cantidad de fraudada, con deducción, en su caso, del importe de las sanciones efectivamente abonadas a la Administración Tributaria". Esta disposición desapareció del texto definitivo, a pesar de que venía a solucionar en la práctica el problema apuntado. ¿Se quiso con ello agravar la penalidad impuesta haciendo compatibles sanciones administrativas y penas judiciales, por entender que así lo requería el animus que inspira al ilícito tributario?

Ante la supresión del párrafo indicado, y en consecuencia el silencio legal, no han faltado críticas e intentos de buscar una interpretación lógica al art. 319. Como expresión de aquéllas puede citarse a Rodríguez Mourullo quién comenta que "hay que lamentar que el legislador no haya resuelto el problema de la doble sanción y que la nueva Ley continúe quebrantando el principio non bis in idem" (63). Entre las interpretaciones posibles Gómez Dégano opina que no ha habido una derogación singular del principio antes citado que es principio general del Derecho en materia sancionadora. Por ello ofrece una interpretación de la supresión de la deducibilidad de lo ingresado, diciéndonos que "se considera que el principio del non bis in idem exige que la actuación represiva sea alternativa, es decir, o por infracción o por delito" (64). Con independencia de las interpretaciones doctrinales, en la práctica van a existir ingresos previos como consecuencia de la imposición de sanciones por los órganos competentes, por lo que habrá que --

esperar a la interpretación que se de por los Tribunales. -- Como opinión que supone más un deseo, que una solución al -- interrogante formulado, se ha dicho que la total identidad entre la sanción administrativa y la penal no será frecuente, dada la imputabilidad que la norma penal hace a los directores o administradores (65).

El Anteproyecto de adaptación de la Ley General -- Tributaria trata de dar una solución legal, y no meramente interpretativa. Así el art. 77, apartado 3, dispone que: -- "las responsabilidades administrativas serán exigidas en to do caso, sin perjuicio de que las cantidades ya ingresadas en concepto de sanciones tributarias sean deducidas al ha-- cerse efectiva la condena en vía penal". El Proyecto de Ley orgánica del Código Penal no contiene una previsión semejante en la regulación que hace de los delitos contra la Ha--- cienda Pública, lo que tiene importancia ya que caso de -- aprobarse la misma desaparecen las condiciones de punibi- lidad hoy vigentes. Al convertirse en un delito de carácter público, puede iniciarse su persecución en vía penal antes= de que se lleven a cabo actuación alguna en vía administra- tiva. En tal caso se plantea otro problema interpretativo, -- en relación con el párrafo final del ar. 370 en el que se -- dispone que "cuando la autoridad judicial tuviera conoci--- miento, ya sea de oficio o en virtud de denuncia o querella, de un hecho que pudiera revestir los caracteres de un delito fiscal, antes de proceder por el mismo reclamará a la Admi- nistración tributaria los antecedentes necesarios, si ésta= no los hubiere ya remitido". Aunque se ha indicado por al-- gún autor que dichos antecedentês "deberán ser firmes"(66),

pensamos que existen argumentos para entender lo contrario= en especial derivados de la nueva calificación del delito - fiscal, a que hemos hecho referencia y de la aparente desco- nexión de las actuaciones administrativas previas. No obs-- tante, queda como interrogante la posible suspensión del - procedimiento en aplicación del art. 4º de la Ley de Enjui- ciamiento Criminal. Entendemos que deberán preceder las ac- tuaciones judiciales, lo que nos lleva a un último interro- gante: ¿la sentencia penal vincula a la Administración?. La sentencia de 11 de marzo de 1.965 contiene una declaración= de especial interés, dentro del derecho sancionador, por lo que la reproducimos, si bien reconociendo que no se aparta= de la teoría tradicional.

Dice la sentencia indicada que "... en forma algu- na puede estimarse que pueda desconocer el contenido de las resoluciones dictadas por los Tribunales de Justicia, en -- relación con las declaraciones que los mismos hagan en rela- ción con los hechos sometidos a su enjuiciamiento, si son - idénticos los fundamentos que la Administración toma como - base para ejercer su función sancionadora, que los determi- nantes de la acción punitiva o exculpatoria de los Tribuna- les de Justicia" (67).

5. Previsiones ante el fraude y reforma fiscal.

La lucha contra el fraude fiscal no puede adoptar= solo medidas a posteriori, sino que es oportuno adelantarse a todo posible intento de cometer el mismo. Por ello no es extraño que en tiempos de reforma fiscal el legislador tra-

te -ante nuevos impuestos o reforma sustancial de los vi---
gentes- de delimitar criterios claros que garanticen la --
efectividad de la reforma. Por la conocida agudeza del con-
tribuyente para descubrir todo resquicio que le deje las -
normas tributarias, estas suelen incorporar en sus textos -
determinadas previsiones ante el fraude. En unos casos se
acudirá al sistema de presunciones. En otros se establece--
rán normas coercitivas. Finalmente, se atribuirá a la Admi-
nistración la posibilidad de desarrollar actuaciones alter-
nativas lo que obliga al contribuyente a adoptar aquella --
conducta que sea conforme con el contenido de la norma ante
el riesgo de que se le imponga la solución más perjudicial
para él. A continuación vamos a ocuparnos de algunos su---
puestos contenidos en los textos de la reforma fiscal que -
pueden ser considerados como previsiones ante el fraude.

En la Ley de Medidas Urgentes de 14 de noviembre -
de 1.977 se delimita el hecho imponible del Impuesto extra-
ordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. "Cons-
tituye el mismo la propiedad de toda clase de bienes y la -
titularidad de derechos de contenido económicc atribuibles=
al sujeto pasivo, conforme a los preceptos de esta Ley, en=
el momento del devengo". Con el fin de soslayar manipulacio-
nes fraudulentas que evitasen que el impuesto cumpla la fun-
ción que tiene encomendada, el legislador ha venido a esta-
blecer una norma cautelar mediante un supuesto de imputación
o presunción.

Nos dice que "se presumirá que también forman par-
te del patrimonio los bienes y derechos de todas clases que
hubieran pertenecido al sujeto pasivo durante el plazo --

572.
transcurrido desde el primero, en su caso, anterior devengo, salvo prueba de transmisión o reducción patrimonial". Estamos ante una presunción de titularidad patrimonial, reproducida en la Orden de 14 de enero de 1.978 "con la única diferencia de las palabras, hasta el siguiente, referidas al devengo, en una precisión innecesaria" (68).

En opinión de Sevilla Segura esta fórmula -quiza - excesiva si se interpreta en sentido estricto- pudiera entenderse simplemente como una posibilidad por parte de la Administración. Y añade que la mencionada presunción podrá realizarse, aunque no necesariamente, en todo caso.(69).

La presunción admite prueba en contrario siempre - que se demuestre "la transmisión o reducción patrimonial". - Esta última posibilidad no deja de presentar dificultades ya que, como acertadamente comenta García Martín, para la determinación y prueba de la reducción patrimonial se precisa la previa determinación del patrimonio por lo que nos encontramos ante un círculo vicioso (70).

El Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Neto opera en sentido distinto al de la presunción indicada ya que toma en consideración las variaciones que tengan lugar en el primer trimestre de cada año. Así dice textualmente el art. 7, apartado 4º, del Proyecto que "la Administración podrá presumir que formaban parte del patrimonio del sujeto pasivo en el momento del devengo del Impuesto los bienes y derechos adquiridos durante el primer trimestre siguiente a dicho devengo, salvo que quede justificada su adquisición".

Pasemos a examinar la normativa del Impuesto sobre la Renta en la que tratándose de un tributo nuevo es lógico que figuren alguna previsión que interese comentar. El art. 33, apartado 3, dispone que "el valor de los elementos patrimoniales ocultados en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio o, en su caso, en la de este Impuesto, será -renta del período en que se descubran, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el artículo veintisiete de esta Ley, con un divisor fijo de cinco, salvo que la Administración pruebe que el período de generación de los incrementos es inferior, en cuyo caso se aplicará el divisor que -corresponda".

La referencia a elementos patrimoniales ocultados parece suponer que, cuando los mismos no se han hecho constar en la declaración de renta o patrimonio, ha sido por la concurrencia de una voluntad defraudatoria. Entendemos que este supuesto es aplicable incluso en los casos en que no se ha presentado aquella declaración estando obligado a hacerlo (71).

La cuestión a comentar es si el art. 33.3 contiene una sanción, o si por el contrario su mandato sustituye a la imposición de una sanción. Los comentarios doctrinales parecen descartar que estamos ante una sanción, en base a que el art. 39 se remite a la Ley General Tributaria y no contiene referencia alguna al precepto comentado. No cabe, sin embargo, desconocer que el precepto tiene una finalidad sancionadora si se interpreta literalmente, de manera que, como señala Banacloche Pérez, "cuando se descubre tal hecho no debe regularizarse la omisión, o defraudación, sino que se entiende que se ha adquirido en el año del descubrimiento". La crítica empieza, a juicio de este autor, cuando

se descubre que no ha existido tal incremento, sino una ocul
tación de base en períodos anteriores (72).

El art. 90 del Reglamento, se denomina incremen--
tos no justificados, incluyendo el supuesto del art. 33.3 -
de la Ley a que se ha hecho referencia, junto al previsto en
el art. 27, dos. El computo de estos incrementos no justifi-
cados supone, según Abella Poblet, el restablecimiento de =
un instrumento de lucha contra el fraude que resultaba im--
prescindible para la efectividad y justicia del impuesto -
(73).

El art.90 deja a salvo lo establecido en los artí-
culos 117 y 118 del Reglamento. El art.117 regula el trata-
miento de las rentas irregulares en los términos que lo ha-
cia la norma legal. El art.118 considera a los incrementos=
patrimoniales que resulten de elementos ocultados en la de-
claración de renta o patrimonio como "rentas obtenidas de -
forma notoriamente irregular en el tiempo" a las que se -
aplicará lo dispuesto en el artículo anterior (74).

Es necesario completar las normas anteriores con -
el art. 111 del Reglamento en cuanto que incide en la fina-
lidad que inspiran a aquéllas. Dispone que los incrementos
patrimoniales a que se refiere el art. 90 se imputarán al -
período impositivo en que se descubran, salvo prueba en con
traric . Ello permite, según Abella Poblet, trasladar el -
gravamen al verdadero período en que tuvo lugar la entrada -
del elemento ocultado (75). Sin embargo entendemos que cier
tamente desaparece la finalidad sancionadora subyacente en
el precepto legal, aunque sus consecuencias fueran excesiva

mente rigurosas en opinión de Julio Banacloche. Dicho au---
tor, por ello, prefiere "reconducir el tratamiento de estos=
elementos patrimoniales ocultos y descubiertos o bien a los
incrementos no justificados del art. 27.2, o bien al régi--
men de omisiones y defraudaciones, según que no exista jus-
tificación de la existencia previa de tales bienes, o que -
pueda probarse que existían en los períodos en que se ocul-
taron ellos o sus rendimientos" (76).

En conclusión, nos encontramos ante una previsión
contra el fraude instrumentada mediante un precepto inspi--
rado de una voluntad sancionadora pero que el desarrollo re-
glamentario ha ido más allá de lo que era posible deducir -
de su tenor liberal.

Otra previsión, con igual finalidad que la indica-
da, se contiene en el Reglamento del Impuesto sobre la Ren-
ta en relación con el régimen de estimación objetiva singu-
lar. Cuando los datos y antecedentes deban ser consignados
en su cuantía exacta, toda inexactitud será sancionada de -
acuerdo con la Ley General Tributaria. El art. 105, después
de esta declaración general, tipifica como simple infracción
la falta de presentación o la presentación fuera de plazo -
de la declaración reglamentaria (77).

Nos interesa resaltar aquí el apartado tercero del
citado artículo en el que, dejando a salvo las sanciones -
que procedan, se prevé una norma coerditiva para quién se -
haya acogido al régimen de estimación objetiva singular, a
fin de que observe las normas que garanticen su aplicación.
En efecto, cuando el contribuyente haya dejado de cumplir, -
por segunda vez, sus obligaciones formales -lo que supone -
que de forma fehaciente conste por actuación de los órganos
competentes que incumplió con anterioridad- establecidas --

de acuerdo con lo dispuesto en el art.104 del Reglamento, - se dispone que "la Administración tributaria podrá denunciar el régimen de estimación objetiva singular". Los términos - en que está redactado el precepto no suponen que deba aplicarse en todo caso la exclusión, por lo que la Administra-- ción podrá hacer uso de la misma según las circunstancias - concurrentes en el contribuyente que incumplió sus obliga-- ciones. Entre ellas deberá valorar la negligencia que supo-- ne dicha conducta antes de optar por la denuncia del régi-- men de estimación.

Igual previsión se contiene en el art. 105, apar-- tado tres, para el supuesto de que el contribuyente "ofre-- ciese resistencia, excusa o negativa a la acción inspectora". Sin embargo, en este caso, hubiera sido más coherente esta-- blecer la denuncia, en todo caso, ya que la conducta obs--- truccionista o no colaboradora del mismo puede suponer una intención de evitar el conocimiento de cuanto sea necesario para la correcta aplicación del régimen de estimación. Qui-- zás pueda encontrarse una explicación a la redacción del - precepto si recordamos que el art. 22 de la Ley autoriza a establecer supuestos de estimación objetiva singular "para los rendimientos de pequeña cuantía", lo que parece aconse-- jar que sea posible ponderar las circunstancias, objetivas y subjetivas, del contribuyente antes de decidirse la Admi-- nistración a denunciar este régimen.

Finalmente, una referencia a dos preceptos de la - Ley 44/1.978, de 8 de septiembre en los que no se contienen sanciones aunque así puedan ser considerados en una primera apreciación superficial. En nuestra opinión deben ser inclui

dos como previsiones legales frente al fraude. Nos referimos a la preceptiva investigación de las operaciones bancarias del contribuyente cuando la base imponible declarada sea inferior en un quinto a la cantidad que resulte en virtud de la estimación del consumo de la unidad familiar, más las diferencias puestas de manifiesto en las variaciones de patrimonio (78).

Asimismo, puede citarse el art. 40 del texto legal, en el que se regula la publicidad que la Administración deberá dar a las bases declaradas y cuotas ingresadas correspondientes al Impuesto sobre la Renta, dentro de los tres primeros meses del ejercicio económico siguiente a aquél en que se hubiera producido la declaración (79). Esta disposición tendría mayor eficacia frente al fraude, si se orientase a la publicación de quienes tengan la consideración de defraudadores, tal como parece orientarse la Administración, para el caso de considerar oportuno mantener esta medida, por otra parte no exenta de críticas.

Centremos nuestra atención en la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Su art. 11 regula la base imponible del impuesto que se constituye por "el importe de la renta en el período de la imposición.". No interesa aquí el primer procedimiento de determinación de la base por la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio. Llamemos la atención sobre la determinación de la base a realizar "por la diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del período impositivo".

Estamos ante una norma que deja traslucir una intención del legislador de evitar posibles comportamientos defraudatorios de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Su aplicación y en especial los supuestos en que procede está pendiente de reglamentación. Cabe pensar que sería aplicables a supuestos de falta de contabilidad, si bien aparecerán dificultades en la práctica si se tiene en cuenta lo dispuesto en el art. 17 de la Ley para la determinación del capital fiscal.

En la misma Ley 61/1.978, se contiene otra previsión que hará más difícil determinados comportamientos con intención defraudadora. Nos referimos al índice de sociedades regulado en el art. 28 de la Ley. La previsión tiene especial interés en cuanto trata de coordinar el mencionado índice con el Registro Mercantil. Dicha coordinación se pretende conseguir desde el comienzo de la vida de la sociedad. Por ello se exige un parte de alta en el índice, acompañado de copia de la escritura de su constitución y de los estatutos sociales. Téngase en cuenta que en el art. 33 se establece que los encargados de los Registros Mercantiles remitirán mensualmente relación de las sociedades que se constituyan en el mes anterior.

La coordinación se pretende mantener también en relación con cualquier modificación social, así como con ocasión de la extinción de la sociedad. Por ello se declara que los Notarios están obligados a prestar igual servicio que el antes indicado del art. 33 en cuanto a las escrituras y demás documentos que autoricen modificación o extinción de sociedades.

La Ley en su art. 29 establece también la baja -- provisional en el índice de Entidades con finalidad previsora del fraude. Señalemos que se acordará la misma cuando - los débitos de la Sociedad para con la Hacienda sean declarados fallidos. Además, y es el supuesto que aquí nos interesa, "cuando no hubiesen presentado declaración durante - tres ejercicios consecutivos". Tal comportamiento, con independencia de poder constituir un ilícito tributario, se prende evitar mediante una coordinación con el Registro Mer-- cantil ya que se preve que se consigne al mismo ^{tiempo} la baja provisional, a fin de que se extienda nota marginal en la hoja abierta a la Sociedad "en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse ninguna inscripción por la sociedad sin la presentación simultánea de la declaración de alta en el índice de Entidades".

Como manifestación de una posibilidad alternativa que incide en el contribuyente pudiendo influirle para que se abstenga de un determinado comportamiento defraudatorio podemos citar el art.38, apartado 5, de la Ley 32/1.980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Regula el art. 38 la comprobación de valores señalando los casos en que procede y remitiéndose a los medios= establecidos en el art. 52 de la Ley General Tributaria. - Además, busca una coordinación intertributaria en cuanto de clara que "el nuevo valor así obtenido surtirá efecto en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, en relación con la liqui dación correspondiente a la anualidad en curso que por este

impuesto deba girarse, en su caso, al transmitente y al adquirente" (80). Esta última disposición tiene un valor anti fraude en cuanto toda coordinación en la aplicación de los tributos evita conductas contrarias a la norma.

Destaquemos aquí especialmente el supuesto contenido en el último apartado del art. 38. La Ley admite que haya desfases entre el valor declarado y el que resulte de la comprobación. Sin embargo, se quiere evitar que tal desfase sea excesivo, y que el valor declarado se aproxime, en cuanto sea posible, al valor real, hasta el extremo de que en previsión de que la comprobación de valores no alcance a este último se dispone que "en todo caso prevalecerá el valor declarado por los interesados cuando fuera superior al resultado de la comprobación".

La previsión contra el fraude se encuentra en una norma incorporada por las Cortes al texto enviado por el Gobierno, y consiste en el derecho que se reconoce a la Administración Pública a adquirir para sí los bienes o derechos transmitidos, cuando el valor comprobado exceda en más del cincuenta por ciento del declarado. En teoría cabe admitir que tal norma puede influir en que no se disminuya por el contribuyente el valor que se declare con el deseo de confundir a la Administración y beneficiarse de una comprobación especialmente favorable. Piénsese además que el art. 38, en su último inciso, dispone que el precio a pagar vendrá integrado exclusivamente por el valor declarado, y será satisfecho antes de la incautación de los bienes y derechos devolviéndose el importe del impuesto pagado por la transmisión de que se trate.

El derecho reconocido a la Administración viene, no obstante, enmarcado en una doble limitación. La primera está prevista en la misma Ley y se refiere al tiempo en el que se puede ejercitar aquel derecho, ya que solo podrá hacerse dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que la oficina liquidadora haya tenido conocimiento de la transmisión. La otra limitación no está prevista, pero se deducirá de la posible ineficacia del precepto en relación con el fraude, caso de que la Administración no adquiriera para sí bienes o derechos, por no estar interesada en ellos, por dificultades burocráticas en su adquisición que impidan aplicar fondos públicos a tal fin, o por los problemas que puedan derivarse a posteriori por el adecuado ejercicio o destino de tales bienes o derechos por los órganos administrativos.

Finalmente, la última referencia dentro de este apartado queremos hacerla a la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario de 21 de junio de 1.980, y en concreto al procedimiento de estimación de bases previsto en el art. 4º. Puede decirse que no tiene por finalidad prevenir el fraude directamente, pero es verdad también que persigue no dejar inerte a la Administración, posibilitándole que pueda llegar a fijar la base a pesar de conductas del contribuyente que ciertamente son reveladoras, al menos en teoría, de una voluntad ciertamente no deseosa de favorecer la exacta aplicación de la norma tributaria. Recordemos que procede el régimen de estimación de bases previsto en el artículo citado "cuando los sujetos pasivos ofrezcan resistencia, excusa o negativas a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables o de presentación de declaraciones de tal modo que a la Administración le resulte imposible conocer los datos necesarios para la estimación de la base imponible". Del tenor literal de ambos supuestos ca

be considerar que la Ley de Procedimiento contribuye de forma indirecta a que el contribuyente cumpla con sus obligaciones y colabore con la Administración, comportamientos en verdad opuestos a una voluntad defraudatoria.

APENDICE AL CAPITULO DECIMO

"El régimen de las infracciones tributarias, para tener verdadera eficacia, debe ser acompañado de un cuadro - adecuado de sanciones que supongan la respuesta del ordenamiento a la comisión de aquéllas, restableciendo el orden - jurídico perturbado e impidiendo que se perturbe en lo sucesivo, a través del doble carácter represivo y disuasio de la sanción". Con estas palabras comienza el preámbulo del Proyecto de Ley Sancionadora de las infracciones tributarias la parte relativa a las sanciones tributarias. Debido a la publicación del mismo en el Boletín de las Cortes se exponen seguidamente algunas de las novedades que contiene y que ofrecen interés desde la perspectiva del tema de este trabajo y, en concreto, a la vista del título de su capítulo décimo: la culpabilidad y las consecuencias jurídicas de los ilícitos tributarios.

Las sanciones que se establecen son de dos tipos= según dispone el art. 18, número primero: "Las infracciones= tributarias serán sancionadas mediante: a) Multa pecuniaria, fija o proporcional. b) Pérdida durante el plazo de hasta - cinco años del derecho a gozar de los beneficios fiscales= que pudieran ser aplicables, de las subvenciones públicas y de obtener créditos oficiales". Junto a las sanciones indicadas, que se aplican con carácter general, se regula de - forma específica el cierre del establecimiento y se declaran subsistentes las sanciones vigentes en los tributos que señala la disposición final primera del proyecto.

Las sanciones no pecuniarias dan lugar a la incoación de expediente separado y se imponen por el Gobierno o por el Ministro de Hacienda. Las mismas^{se} reservan para las infracciones de defraudación, tanto en las que se aprecien -- circunstancias especiales en la conducta del sujeto infractor, como las que consistan en la falta de ingreso en caso de retención practicada por devoluciones indebidas. Ello pone de manifiesto la conexión existente entre la conducta -- del denominado infractor y la reacción especial del ordenamiento jurídico, ya que según la Memoria "la peligrosidad -- que conllevan las infracciones de defraudación, por la intencionalidad que ponen de manifiesto las conductas tipificadas como tales, imponen la adopción de unas sanciones especialmente duras".

Por lo que se refiere a los criterios de graduación de las sanciones es positivo que en el proyecto no se utilice de forma exclusiva la cuantía de la cuota ya que, -- como se indica en el texto, se trata de un criterio inexpressivo desde el punto de vista de la culpabilidad. En línea -- con la sugerencia que se hace en el mismo se completa mediante el incremento de la multa en un tercio siempre que -- la cuota tributaria ocultada supere un determinado porcentaje de la cuota definitiva. Así se dispone en el art. 26 que "la multa pecuniaria resultante será incrementada en un tercio de la misma cuando la cuota tributaria ocultada represente una cuantía igual o superior al 50 por ciento de la -- cuota tributaria definitiva". La sanción indicada es aplicable a las infracciones en la imposición sobre la renta, en la imposición sobre el patrimonio y en otros tributos según los artículos 27 y 29.

Señalemos, sin embargo, que la multa pecuniaria --

es proporcional aplicando un porcentaje variable según la cuantía de la base liquidable definitiva en el Impuesto sobre el Patrimonio o del valor del patrimonio preexistente en el adquirente, si se trata de adquisiciones lucrativas o por causa de muerte, medio de cálculo que, en cierto modo, contradice el criterio anterior en relación con la ponderación de la conducta del sujeto infractor.

El proyecto distingue la reincidencia de la reiteración del infractor. Se trata de una circunstancia que delimita frente a otras infracciones a las de defraudación ya que se habrá incurrido en éstas cuando se cometa una infracción de ocultación o de omisión por un sujeto en que se den los requisitos de la reincidencia o reiteración previstos en los artículos 12 y 13. Se tiene en cuenta tales circunstancias para sancionar las infracciones de defraudación aplicando un coeficiente multiplicador a la sanción que hubiere sido aplicable si la infracción fuese de ocultación caso de no haber concurrido aquéllas. La aplicación del tal porcentaje se hace, según el preámbulo del proyecto, "atendiendo al grado de malicia presunta en las diversas circunstancias que el proyecto ha establecido para la cualificación de esta categoría de infracciones tributarias".

En general, el proyecto procede a aplicar un porcentaje sobre la cuota no declarada o ingresada ya que se ha propuesto, según dice la Memoria, "evitar en lo posible un mínimo y un máximo en la imposición de sanciones, pues la experiencia ha demostrado la propensión de la Administración a imponer siempre las sanciones en su grado mínimo; sería necesario, para que esto no ocurriese, que la determinación

reglamentaria señalase con precisión el grado aplicable en los distintos supuestos, tarea en extremo difícil si la --- ley previamente no ha perfilado claramente los criterios en los que debe basarse aquella gradación. Esta dificultad ha impedido que la Ley General Tributaria, haya tenido desarrollo en estas materias".

De las palabras transcritas se deduce que no se - sigue el sistema de regular los diversos criterios de gra-- duación, sistema más adecuado que el de porcentajes para valorar la conducta del infractor y, por lo tanto, más signi-- ficativo desde la correcta ponderación del principio de culpabilidad. La aplicación de los diversos porcentajes se ha-- ce sobre la base de criterios no siempre reveladores sufi-- cientemente de la conducta del sujeto e incluso desconecta-- dos de la misma. En las infracciones simples, no obstante,-- se acude a fijar ~~topes~~ topes máximos y mínimos siendo de señalar= el sistema de graduación de las sanciones que procede apli-- car caso de incumplimiento de las obligaciones de índole - contable y registral según los distintos comportamientos -- del sujeto reveladores muchas veces de su intencionalidad.

Por lo que se refiere a la condonación el proyec-- to se inclina por la propuesta que se hace en el texto de - suprimir la automática y mantener la graciable. Señala el - preámbulo que una de las medidas contenidas en el proyecto= es "suprimir la actual condonación automática del 50 por - ciento de la sanción si el infractor acepta la propuesta de la Administración, que en la práctica ha coartado muchas ve-- ces el derecho del particular a impugnar la resolución que= impone una sanción por la infracción tributaria cometida".-

La razón alegada no parece suficientemente convincente, ya que difiere de los motivos que en el capítulo se han utilizado para proponer la supresión de la condonación automática. A pesar de ello se considera positivo la opción seguida en el proyecto de prescindir de la misma.

El supuesto hoy vigente para la condonación automática de las infracciones simples -cumplir sus obligaciones sin previo requerimiento-, tiene cierto reflejo en el supuesto de impunidad a que se refiere el preámbulo del proyecto consistente en el arrepentimiento espontáneo del infractor, es decir, sin actuación previa ~~administrativa~~. Dice el artículo 18, número tercero que "no se sancionará la infracción tributaria de omisión, ocultación o defraudación cuando el sujeto infractor, sin mediar previo requerimiento de la Administración tributaria o actuación inspectora, reconozca voluntariamente la infracción cometida, cumpliendo de modo espontáneo sus obligaciones tributarias. En este caso será exigible, sin embargo, el recargo de prórroga a que se refiere el número anterior". Al tomar en cuenta el comportamiento del contribuyente la norma tributaria se aproxima a la penal, pero llegando a la exclusión de toda sanción exigiendo solo el recargo de prórroga que tiene carácter indemnizatorio.

Por lo que se refiere a la condonación graciable se mantiene en el proyecto "con la particularidad respecto a la legislación vigente de que no sólo aparece excluida - respecto a las infracciones de defraudación, sino que tampoco se permite su ejercicio en las sanciones correspondientes a las infracciones de ocultación. En consecuencia, el ámbito de la condonación graciable, cuyo ejercicio imparcial

está perfectamente garantizado por corresponder, a través de delegación, a los Tribunales Económico-Administrativos, queda reservado a las infracciones simples y a las de omisión, con lo cual se cierra el trato adecuado de los numerosos casos en los que no existe sino errores de derecho o meras -- discrepancias jurídicas".

Las palabras transcritas hacen que sea válido el juicio que, desde la perspectiva que nos ocupa, en el texto se formula sobre la condonación graciab^{le}, ya que solo una= debida ponderación de las circunstancias concurrentes en la comisión del ilícito tributario aconsejarían la supresión -- de la misma. Por ello cabe pensar que restringir su ámbito= de aplicación debería ser fruto de un perfeccionamiento de los criterios de graduación de las sanciones valorando debi= damente la conducta del sujeto, lo que no ocurre en el sistema adoptado.

Entre los principios generales aplicables a las -- sanciones tributarias el art. 18, número segundo, completa= en sentido negativo la referencia a los distintos tipos de las mismas. Dice que "no tendrán la consideración de sancio= nes y serán compatibles con ellas los recargos aplicables -- por prórroga, aplazamiento y apremio. Cuando, conforme a lo establecido en esta ley, fuera aplicable el recargo de pró= rroga, no se exigirán intereses de demora".

Se extiende el recargo de prórroga a cualquier -- situación, sea o no constitutiva de infracción tributaria.- Dice la Memoria que "sin carácter sancionador, se establece así un recargo de prórroga, no compatible con los intere--

ses de demora, de carácter netamente indemnizatorio, que -- trata de evitar aquél "agio" inherente a las infracciones tributarias. Este recargo de prórroga será equivalente a un porcentaje aplicado sobre la cuota no ingresada, que irá incrementaándose mes a mes hasta el momento en que la infracción sea descubierta".

Por lo que se refiere al tema de las sanciones administrativas y penas judiciales se dice en el preámbulo - que "se aclara también que por aplicación del principio "non bis idem", la existencia de delito fiscal excluye que el -- mismo hecho sea calificado de infracción tributaria, si - bien, por razones de economía procesal, se exigirá con carácter cautelar la sanción que hubiera correspondido a ésta". El art.3, número cuarto, dispone con parecida terminología= que "la existencia de delito fiscal excluye que el mismo he-- cho sea calificado de infracción tributaria. No obstante, se exigirá, con carácter cautelar, la sanción que hubiera co-- rrespondido a ésta".

Finalmente, hay que hacer una referencia al Título segundo del proyecto denominado "Medidas complementarias al régimen sancionador del fraude fiscal". En él se modifica - la redacción del art. 111 y 112 de la Ley General Tributa-- ria en lo relativo a las obligaciones de colaboración con - la Hacienda Pública, de terceras personas extrañas a la obli-- gación jurídico-tributaria, pero relacionadas con ella. Asi-- mismo se redacta nuevamente el art. 24, número 2, de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, relativo al fraude de Ley tri-- butaria. Sin entrar en su exposición señalemos aquí la des-- conexión que propone el autor de la norma entre la actua--- ción del contribuyente y fraude de ley. Dice en este senti-

do la Memoria que "el centro de gravedad del indicado concep-
to no se asienta realmente sobre una discordancia entre la=
voluntad interna y la declarada, con la necesidad de prueba
del "animus defraudanti", sino en el resultado objetivo de
producirse un acto respecto al que la norma tributaria pre-
vé unas consecuencias jurídicas que no han tenido aplica---
ción por buscar aquel acto amparo o cobertura en una norma=
jurídica. Desparece de este modo la "probatio diabolica" del
propósito de eludir el tributo y, congruentemente con ello,
a que descansa el concepto del fraude en la teoría de la -
causa, exigiéndose los efectos derivados de la norma defrau-
dada, pero sin que quepa estimar la existencia de una in---
fracción tributaria".

NOTAS AL CAPITULO X

- 302.
- (1) Reinhart Maurach, Tratado de Derecho penal, Ed.Ariel, 1962, pág.65.
 - (2) F.Sainz de Bujanda, En torno al concepto y contenido= del Derecho penal tributario, Anuario de D.Penal,1968, pág.99.
 - (3) Luis Illanes, Un sistema de infracciones y sanciones= tributarias, XI Conferencia CIAT Madrid 1976, pág.431. Afirma que la sanción debe ser la consecuencia objetiva del incumplimiento de una obligación, expresada en una sanción de carácter pecuniario, moderada y aplica da con agilidad. Y añade que "si se trata de crear -- una sanción como instrumento de la Administración y - no un castigo se debe atender principalmente a tales= características objetivas del incumplimiento y pres-- cindir tanto cuanto sea posible de las motivaciones - subjetivas que puedan haber inducido la acción del su jeto" (pág.435.
 - (4) N.Amorós Rica, Ley General Tributaria, Ed.Derecho Fi- nanciero, Madrid 1967, pág.917.
 - (5) A.Fernández Cuevas, Notas sobre el carácter objetivo= o subjetivo de la infracción tributaria, Crónica Tri- butaria nº 14.
 - (6) Juan Córdoba Roda, Culpabilidad y pena, Bosch,1977, - pág.33-34 y 38.Vid también José Cerezo Mir, Culpabili dad y pena,Anuario de Derecho penal, Tomo XXXIII,pág. 347 y ss.
 - (7) F.Sainz de Bujanda, Notas de Derecho financiero, Ma-- drid 1972, pág.1201.
 - (8) Se hace excepción de las infracciones de contrabando.
 - (9) El Real Decreto-Ley 18/1976, de 8 de octubre, art.19, contiene también sanciones no pecuniarias.
 - (10) Algunas sanciones o penas especiales no pecuniarias - en el Derecho comparado se citan en la publicación de la O.C.D.E. "Fraude et evasión fiscales", Comité des= Affaires Fiscales, Paris 1980.
 - (11) La cuantía va de 100 a 15.000 pts.por cada infracción salvo las derivadas del incumplimiento de obligaciones contables y registrales que oscilan entre 500 a 250.000 pts.

- (12) C.Albiñana, Derecho financiero...op.cit.pág.708.
- (13) Acta núm.54. Publicada por el Instituto de Estudios - Fiscales, 1979, pág.171.
- (14) Según consta en el acta nº 55 este inciso fué una propuesta de José Perulles Bassas "por el hecho de que - con independencia de cualquier configuración teórica - su influencia tiene un evidente alcance práctico, ya que, desde luego, debe facilitarse que el contribuyente de su conformidad a los hechos...": El inciso fi--nal no figura en el acta nº 78 en donde se reproduce= el art.106, con idéntico contenido que el nº 272 transcrito en el texto.
- (15) Orden de 7 de junio de 1966, Impuesto General sobre - el Tráfico de las Empresas. Según señala J.Banacloche este impuesto "fué un adelantado regulador de la bue- na fe tributaria ante la sanción generalmente aplica- ble de forma objetiva y automática" (Vid. Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, colección Le- gislación tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981, pág.6).
- (16) Orden de 28 de febrero de 1976, domicilio y número de identificación.
- (17) Orden de 31 de mayo de 1.968.
- (18) Se distingue: hasta 3 meses; de 3 a 6 meses, de 6 a 9 meses, o más de 9 meses. Si es negativa o a devolver= se aplica una sanción fija. Si es positiva un porcen- taje sobre la cuota a ingresar. Límite mínimo de 250= pts. y máximo de 7.500 de sanción efectiva.
- (19) José Serna Masia, Los criterios para la graduación de las sanciones tributarias, Estudios de D. Tributario, I.E.F., 1979, pág.1083.Dice este autor que "resulta,- pues, incongruente que, siendo la cuantía de la cuota el factor que sirve para concretar la propia cuantía= de la multa se utilice como criterio para graduar la gravedad de la sanción".
- (20) Julio Banacloche Pérez, La buena fe tributaria, Estu- dio preliminar al Curso de Derecho Tributario, de - G.A. Micheli, Ed.Dro. Financiero, Madrid 1975, pág. - 10-11.

- (21) C.Albiñana, Derecho financiero...op.cit. pág. 707.
- (22) C.Albiñana, Derecho financiero...op.cit. pág. 695.
- (23) José Serna Masia, Los criterios...op.cit. pág. 1086-7 critica el Decreto porque cree que vulnera la L.G.T.- en cuanto excluye en el caso regulado la aplicación - de la sanción en su grado mínimo, y además, nada dice de las demás infracciones de omisión. Añade que ello= "significa que en estos momentos sigue sin desarro--- llarse el principio de graduación del art.84".
J.I.Olivares Zarzosa, Las infracciones contables en - la L.G.T., Estudios D.Tributario, II, pág. 1053, opi- na que "el mismo Decreto gradua las sanciones tributa- rias con arreglo a uno solo de los criterios que marca el art. 84, prescindiendo de los demás, lo que sin duda contraría tanto la letra como el espíritu del -- precepto sustantivo".
- (24) De forma general, Fernando Sainz Moreno, La buena fe en las relaciones de la Administración con los admi-- nistrados, Revista de Administración Pública, núm. 89 mayo-agosto 1.979, pág. 309-310, afirma que "en la ex- presión buena fe el adjetivo buena no hace solo refe- rencia a valores éticos o a posiciones psicológicas, - sino que tiene el significado de validez, de relevan- cia para el Derecho... De ahí que la noción de buena- fe no se contraponga por lo general a la de mala fe , sino más bien a la de fe o confianza irrelevantes pa- ra el Derecho. La expresión mala fe suele emplearse - para designar la intención dolosa, maliciosa o abusi- va de un sujeto dirigida a producir un engaño, un - error o un resultado lesivo. Generalmente, pues, en la expresión mala fe el sustantivo fe significa inten- ción, a diferencia de lo que ocurre en la expresión - buena fe en que alude a creencia, confianza".
- (25) Artículo.15.1.
- (26) Artículo 16.
- (27) Artículo 1º que daba nueva redacción al art.84 de la L.G.T. .

- (28) Jesús Solchaga Loitegui, Informe sobre régimen de infracciones y sanciones, Zaragoza 1975, pág. 79, opina que "habrá de permitirse cierto margen al órgano competente que haya de imponer la sanción para que pueda atemperarla a la gravedad de la infracción, la peligrosidad del autor y las circunstancias concretas del acto".
- (29) José Serna, La graduación...op.cit.pág. 1088.
- (30) C.Albiñana, Derecho financiero...op.cit.pág.708.
- (31) Acta núm. 78, de la Comisión. Publicadas por el I.E.F. pág. 231. César Albiñana se refiere al Real Decreto - de 14 de noviembre de 1.899 como la disposición con la que se "inagura la larga -todavía sobrevive- y discutible senda de las conformidades de los contribuyentes con reducción automática de las sanciones" (Vid.- La Inspección General de Hacienda y la contrainspección tributaria, Estudios conmemorativos de la Inspección General de la Hacienda Pública, I.E.F. Madrid -- 1981, pág. 338).
- (32) A. Mantero Saenz, Procedimiento de la Inspección Tributaria, E.I.F.T. 1981, pág. 514. Señala que de este Real Decreto derivan la base 31 de la Inspección, y - el art. 68 del Reglamento de la Inspección. Añade este autor en otro trabajo -Rectificación de liquidaciones, graduación de sanciones e intereses de demora-, C.T. nº 21, pág. 57, que "el Derecho penal tributario conoce un ablandamiento en el régimen de sanciones, - debido a la falta de tipificación de las conductas antijurídicas y a la exagerada aplicación de la facultad de graduación de sanciones por los Tribunales Económico Administrativos, que se apoya en el art. 68 - del Reglamento de la Inspección... de cuya vigencia - intencional es obligado dudar.
- (33) F.Sainz de Bujanda, Notas de Derecho financiero, pág. 1.213.
- (34) C.Albiñana, Derecho financiero...op.cit. pág. 709.

- 330.
- (35) Eduardo Fernández López, La condonación automática -- de sanciones tributarias, Crónica Tributaria nº 9, - pág. 62-63.
 - (36) C. Albiñana, Derecho...op.cit. pág.710.
 - (37) F.Pérez Royo, Infracciones...op.cit. pág.160.
 - (38) F. Benzo Mestre, Circunstancias modificativas de la responsabilidad, X.Semana E.D.F. pág.693.
 - (39) Las sentencias de 26 de noviembre de 1979 y 16 de enero de 1980 se ocupan de la eficacia de actas firmadas= de conformidad.
 - (40) Antonio Martínez Lafuente, La condonación automática= de sanciones tributarias, Tesis doctoral, Instituto - de Estudios Fiscales, Madrid 1980, pág. 180 y ss. Es- tudia este autor con gran detenimiento todas las cues- tiones relacionadas con los requisitos de la condona- ción: objeto, sujeto activo y pasivo, amplitud, acep- tación parcial y recurso. La Orden de 23 de noviembre de 1981, delega en los Tribunales Económico-Administra- tivos la resolución discrecional de peticiones de con donación de multas y sanciones.
 - (41) El Proyecto de Disciplina contable y represión del - fraude fiscal elevaba la condonación automática al 75 por 100, en las multas por infracciones simples. A. -- Martínez Lafuente, La condonación....op.cit. pág. 149 entiende que "el criterio que inspira la condonación= regulada en el art. 88.1, debería operar de forma -- distinta, es decir no actuar a modo de reducción de - una sanción, sino como elemento a tener en cuenta en el momento de imponerla o aplicarla".
 - (42) Actas de la Comisión, I.E.F. pág. 174.
 - (43) Acta número 79, de la sesión celebrada el 26-IV-63, - I.E.F. pág. 232-3.
 - (44) Jesús Solchaga Loitegui, Informe...op.cit.pág.80.

- (45) Carlos Martínez González, La condonación graciable de sanciones tributarias, Estudios de D.Tributario, II,-pág.1129. A su juicio "dos son las razones principales que constituyen el fundamento de la institución:- armonizar la justicia y equidad con los intereses y funciones del Estado, y suavizar el rigor que la aplicación del Derecho fiscal vigente puede suponer en algunos casos, tanto en aspectos materiales como formales.
- (46) Rafael Navas Vázquez, Defraudación, reincidencia y -condonación de sanciones, Crónica Tributaria núm. 27, pág.323.
- (47) Resolución de 26 de abril de 1979, citada por A.Martínez Lafuente, La condonación..op.cit.pág.245.
- (48) A.Martínez Lafuente, La condonación..op.cit.pág. 250, Y añade, " no como ocurre en la actualidad, en que --guiándose el órgano sancionador, por criterios exclusivamente objetivos para aplicar las sanciones tributarias,hace falta un trámite ulterior en el que se pondere la intencionalidad del infractor".
- (49) F.Pérez Royo, Infracciones..op.cit.pág.25. Añade que="la presencia de este precepto, relativo a los ilícitos de naturaleza civil, sirve de argumento a favor -de la conceptualización de las infracciones, en sentido -estricto, como ilicitudes sustancialmente asimilables a las penales".
- (50) F.Sainz de Bujanda, Intervención en Coloquio de la IX Semana de E.D.F. "Los intereses por demora tienen, a mi juicio una naturaleza similar a la de los que debe satisfacer el deudor civil por retraso en el cumplimiento de la prestación dineraria".
- (51) F.Sainz de Bujanda, En torno al concepto y contenido= del Derecho Penal Tributario, Anuario de Derecho Penal, Madrid 1968, pág.103, nota 19. "El interés de demora cae, en cambio, de lleno bajo el concepto de sanción -lo que no es óbice para que también tenga, como el de aplazamiento autorizado, finalidad indemnizatoria-, siempre que se aplique como reacción del ordenamiento frente a una transgresión de sus normas, que es precisamente lo que acontece cuando la infracción= consiste en el pago retrasado de la deuda tributaria, sin autorización del aplazamiento".

- (52) Juan Herrera Madariaga, Las garantías personales del - crédito tributario, tesis doctoral, Granada 1979, pág. 531-2. Igual naturaleza mixta predica del recargo de prórroga. Este recargo, según Martínez Lafuente, está incluido en el art. 86, aunque no mencionado expresamente "La condonación..op.cit.pág. 218.
- (53) Se añade un párrafo segundo con la siguiente redacción: "El interés de demora se computará desde el día siguiente al que finalice el plazo voluntario de ingreso, o de presentación de la declaración, hasta el día en que se formalicen las actuaciones administrativas correspondientes".
- (54) Dicha Resolución reitera el criterio mantenido en --- otras anteriores como las de 11 de octubre y 6 de diciembre de 1.977.
- (55) El art.38 se pone como ejemplo de la utilización del impuesto, en cierto modo, como sanción de un acto ilícito. "Tal sucede cuando, como consecuencia de la transgresión de ciertos deberes, la Ley declara a ciertas personas responsables del tributo". En estos casos la extensión de la responsabilidad al tercero tiene carácter sancionador. F.Sainz de Bujanda, Notas de Derecho financiero, vol.3º, pág.1204.
- (56) M.Uriarte Zulueta, Infracciones y sanciones tributarias, 1968, Pág.16, opina que "las infracciones de defraudación solo pueden ser cometidas por el sujeto pasivo, no solo porque éste es el único que puede cometer omisión sino, además, porque la calificación de defraudación depende precisamente de ciertas circunstancias del sujeto pasivo". Más adelante añade que a pesar -- de que el causante o colaborador ha de proceder dolosamente "aún así no se le considera como infractor, si no que se le impone una responsabilidad solidaria que comprende no solo la multa, sino la totalidad de la deuda tributaria".
- (57) F.Pérez Royo, Infracciones..op.cit.nota 171, pág.147, entiende que la colocación sistemática correcta hubiera sido en el capítulo de infracciones y sanciones, y no en el capítulo relativo a los sujetos del tributo.
- (58) A.Gota Losada, Tratado..op.cit.pág.584. Añade que la Ley de 30-VI-69 perdió una oportunidad única para iniciar la aplicación de la doctrina de la participación delictiva en el campo de las infracciones tributarias. Opina también este autor que el art.38 de la Ley General Tributaria "se mueve en el terreno de la mera - sujeción pasiva".

- (59) Pérez Royo dice que la solución que se estima correcta, por aplicación del principio de personalidad de la sanción, es la de que la responsabilidad de la deuda tributaria es independiente de la responsabilidad en las sanciones. La responsabilidad debe ser, en todo caso, --personal. La regla que resultaría correcto aplicar, con carácter general, es la que hemos visto que nuestro ordenamiento establece para un supuesto singular --el del contribuyente sustituido--, el responsable de la deuda=tributaria responde únicamente de las infracciones en las que hubiese participado. Es decir, debe responderse=de las sanciones solamente en base a la propia participación personal en la comisión de la infracción.
- (60) José Luis Gómez Dégano, El delito fiscal. Medidas ur--gentes de reforma fiscal. Vol.I, I.E.F.1977, pág. 281.
- (61) Gonzalo Rodríguez Mourullo, Presente y futuro del delito fiscal, Civitas 1974, pág.75. "Si la infracción criminal absorbe plenamente en sí el contenido de impuesto=de la infracción administrativa, el hecho debe casti--garse exclusivamente con pena criminal. Admitir en estos casos la acumulación de sanciones supondría vulnerar el principio non bis in idem".
- (62) Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes del día=8 de agosto de 1977, núm.4, pág.23-35.
- (63) G.Rodríguez Mourullo, El nuevo delito fiscal, Civitas - R.E.D.F. 15/16, pág.726.
- (64) J.L.Gómez Dégano, El delito..op.cit.pág.282. Y añade --que "sin que un mismo comportamiento vaya a producir --dos ingresos u obligaciones de ingresos distintos, de --lo que se deduce que huelga la declaración de deducibilidad".
- (65) J.I.Olivares Zarzosa, Las infracciones...op.cit.pág.1062.
- (66) Daniel Casado Herrero, El delito fiscal en el Proyecto=de nuevo Código Penal, Crónica Tributaria, núm32.pág.71.
- (67) Jesús González Pérez, Independencia de la potestad sancionadora de la jurisdicción penal, Revista Adminis---tración Pública, núm.47, pág.129-130, señala que en la jurisprudencia francesa se distingue: si la sentencia=penal es absolutoria motivada por la inexistencia material de hechos no puede la Administración imponer una

sanción basada en la existencia de unos hechos que la sentencia penal consideró inexistentes; si es absolutoria porque no consideró penalmente punibles o porque estima que no existe intención dolosa. La sentencia no vincula a la Administración. Si la sentencia no se pronuncia sobre la existencia de los hechos tampoco vincula a la Administración.

- (68) Julio Banacloche Pérez, Impuesto sobre el Patrimonio, - Civitas R.E.D.F. 15/16, pág. 491.
- (69) José V. Sevilla Segura, El Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, Libro Medidas - Urgentes de reforma fiscal, I.E.F. 1977, pág. 51.
- (70) José Aurelio García Martín, El Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas: caracterís ticas estructurales básicas. Libro Medidas urgentes -- de reforma fiscal, I.E.F. 1977, pág. 119.
- (71) Coincidimos en este comentario con S. Rodríguez Miranda y F. Sempere, Régimen fiscal de los incrementos y dis-- minuciones de patrimonio, Ediciones del Foro, Madrid - 1.980, pág. 151. frente a la interpretaciones literalis tas.
- (72) Julio Banacloche Pérez, La renta irregular: incremen-- tos y disminuciones patrimoniales. R.D.F.H.P. nº 142, - pág. 793.
- (73) Enrique Abella Poblet, Manuel del Impuesto sobre la - Renta de las Personas Físicas, Publicaciones Abella, - Madrid 1980, pág. 462.
- (74) Rodríguez Miranda y Sempere Rodríguez - Régimen Fiscal.. ..op.cit. pág. 148 - opinan que el término "ocultados" -- parece implicar un ánimo defraudatorio. Si ello fuera -- así el reglamentario art. 118 no debería ser aplicable a los supuestos de error padecido por el contribuyente al tiempo de efectuar la oportuna declaración. Claro - está que la prueba del error sería a cargo del sujeto pasivo con las a veces insuperables dificultades inherentes a una prueba sobre tal extremo. No obstante, -- posiblmente no debería existir dificultad en admitir - como error el que se manifiesta en la omisión de la de- claración de un determinado elemento patrimonial, que fué declarado en los ejercicios anteriores y posterior- es a aquel en el cual el error se padeció cuando su base imponible fué computada en éste.

- (75) El Reglamento de 3 de agosto de 1981 sustituye el inciso final del art.111 por este otro: "... salvo que se pruebe que se produjeron en otro período, en cuyo caso se imputarán a éste".
E.Abella, Manual...op.cit.pág.463. Dice este autor: - En el caso de elementos patrimoniales ocultados y descubiertos, el incremento sí es, en principio, el valor total del bien o derecho, pero debiendo tener en cuenta que, al reconocerse en el artículo 111 del Reglamento la prueba de que los elementos ocultados fueron adquiridos en períodos impositivos anteriores al descubrimiento, si se justifica debidamente tal adquisición, así como su financiación procederá la imposición de las sanciones correspondientes, así como la rectificación de las liquidaciones del Impuesto correspondiente a los ejercicios en que se ocultó el bien o sus rentas pero no se computará incremento, en cambio, si no se produce la justificación de la adquisición, se computará un incremento, en el ejercicio en que se hace el descubrimiento, por el valor total del bien.
- (76) Julio Banacloche Pérez, La renta irregular, incrementos y disminuciones patrimoniales, R.D.F.H.P. núm.142 pág.793. Señala que la presunción contraria de mantenerse deberá haberse incluido el precepto en el art.-39, referido a sanciones. Este mismo autor escribía - en otro trabajo: "Y también nos parece una sanción, - además de otra cosa, que se considere renta el valor de los elementos patrimoniales ocultados". Los sujetos pasivos y sus obligaciones en el I.R.P.F. Civitas, R.E.D.F. 17/18, pág.53.
- (77) Acertadamente comenta A.Martínez Lafuente que "no se comprende como la falta de presentación del documento del que se desprenderán los datos para fijar la base imponible es solo simple infracción". Más adelante - añade que "... se está abocando necesariamente a una sanción de omisión... salvo el caso improbable de que al presentar la declaración del impuesto se consignen los datos numéricos sobre los que éste actúa" ("La - condonación...op.cit.pág.122).
- (78) Artículo 33.2 de la Ley. Vid.Julio Banacloche, Los sujetos pasivos y sus obligaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas R.E.D.F. - 17/18, pág.53.

- (79) Se completa este precepto con el art. 167 del Reglamento. En línea con el art. 40 de la Ley 44/1.978, de 8 de septiembre cabe recordar el art. 48 de la Ley - 50/1.977, de 14 de noviembre. Se pretende dar nueva redacción a los arts. 40 y 48 citados mediante el Proyecto de Ley que modifica normas relativas a la publicación de las listas de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes - núm. 190-I de 15 de abril de 1.981.
- (80) La referencia legal no parece procedente ya que cuando se aprueba esta Ley el referido Impuesto sobre el Patrimonio Neto no está aprobado todavía. Con posterioridad el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones de 29 de diciembre de 1.981 señala en su disposición transitoria primera que la referencia se entiende hecha al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio.

C O N C L U S I O N E S

Al llegar al término del presente trabajo parece - obligado formular las conclusiones que se obtienen del mismo, a pesar de que, a lo largo de sus páginas, se han ido apuntando las conclusiones parciales relativas a los aspectos más - relevantes del tema que ha sido eje central de la exposición.

Como presupuesto necesario del estudio nos hemos - ocupado de la teoría del delito debido a que, dentro de su - construcción jurídica, la culpabilidad ocupa lugar preeminente entre sus caracteres; culpabilidad que supone un juicio - de valor sobre la conducta y viene a ser consecuencia de una decisión voluntaria ante el debido respeto y cumplimiento de la norma. Con igual justificación se ha analizado la potes-- tad sancionadora de la Administración y la infracción admi-- nistrativa deduciéndose del mismo que es necesario completar la normativa vigente, así como perfeccionar la forma en que= se ejerce ya que el principio de culpabilidad no goza de - general aplicación tal como sería de desear; se propone una revisión de las normas sancionadoras en materia administrativa para dar pleno cumplimiento al texto constitucional, do-- tar a la Administración de medios de reacción adecuados y - fortalecer las garantías de los administrados.

Centrados en la aplicación de las normas punitivas tributarias es posible afirmar que en la actualidad hay di-- versos factores, coincidentes con el proceso de reforma tri- butaria, que favorecen la conciencia de culpabilidad en quie- nes, en otros tiempos, hubiesen adoptado actitudes de incum- plimiento de sus deberes tributarios. Tal circunstancia ava- la la importancia y significación que tiene el análisis de -

809.

dichas normas y, en concreto, de la terminología que se utilice en su denominación y su colocación sistemática pues de la postura que se adopte, en ambos temas, se deducirá la -- que se siga ante la culpabilidad en los ilícitos tributarios; la solución más adecuada, a nuestro entender, es la más próxima a las normas penales por su contenido, destinatarios y finalidad; creemos en la conveniencia de elaborar un texto -- en el que se recojan estas normas a fin de poder dar un tratamiento adecuado a sus características especiales, optando por un Derecho penal tributario fundamentado en la unidad de la materia que regula, plenamente informado por los princi-- pios generales aceptados en el Derecho penal, con las peculiaridades que exige la materia tributaria, y plasmado en -- normas separadas tanto del Código como de las leyes tributarias.

Como eje central del estudio se encuentra el ilícito tributario, denominación de por si suficientemente expresiva, relativa a las acciones u omisiones voluntarias, -- tipificadas y sancionadas en las leyes que dan lugar a un incumplimiento de la obligación tributaria; en su estructura -- se observa junto a elementos subjetivos la presencia de un bien jurídico lesionado, de suma importancia en razón al interés social que se ve conculcado. Como manifestaciones del ilícito, admitidas por el derecho positivo, cabe reconocer -- dos formas: ilícitos administrativos tributarios, generales= o especiales, e ilícitos penales tributarios. No obstante, es posible observar una identidad sustancial entre uno y otro, y en concreto entre la infracción tributaria y el ilícito penal, identidad que hoy en día se ve confirmada si se compara aquélla con el delito fiscal como expresión genuina del ilícito.

cito penal tributario y que se fundamenta en el hecho de que la separación es solo formal, consecuencia de razones externas y variables, mientras que se persigue la misma finalidad en la reacción del ordenamiento jurídico ante sus violaciones, cualquiera que sea la forma que ésta revista.

Sobre la aplicación del principio de la culpabilidad a los ilícitos tributarios es posible agrupar las conclusiones de la forma siguiente:

a) La doctrina ha fundamentado su oposición a dicho principio en la denominada razón fiscal, en las dudas sobre la posible paralización de la actividad administrativa que dicho principio motivaría, y en tener su principal manifestación en la esfera penal. De otra parte las críticas dirigidas al sistema tributario han servido de cobertura para llevar a cabo conductas contrarias al ordenamiento jurídico tributario sin sentimiento de culpabilidad, lo que ha permitido la construcción objetiva del ilícito tributario y ha venido a ser factor decisivo en la distinta valoración social de la infracción tributaria y del delito.

b) Las dudas sobre la posible aplicación del principio de culpabilidad a los ilícitos tributarios se desvanecen ante un examen en profundidad del tema, sobre todo si se piensa que la doctrina ha dedicado poca atención, en general, a los ilícitos tributarios y menos, por consiguiente, a la teoría de la culpabilidad; no ocurre lo mismo cuando del delito fiscal se trata, ya que se acepta sin vacilación alguna y se sostiene por los autores su necesaria aplicación.

c) Para apreciar la culpabilidad en los ilícitos tributarios hemos de ponderar el nexo psicológico entre el sujeto y el resultado, en cuanto éste es consecuencia de una conducta asumida voluntariamente; la existencia de un deber jurídico exigible en base a la posición que aquél ocupa en la relación jurídica-tributaria y la ausencia de causas de exclusión de la culpabilidad. Las consideraciones teóricas han de tener en cuenta la normativa vigente, y la especialidad de la materia tributaria, sin que pueda ser un trasplante automático de la teoría penalista.

d) Nos mostramos partidarios de sostener que la culpabilidad es elemento esencial en los ilícitos tributarios, según se deduce de nuestro derecho positivo, ya sean normas tributarias o penales, y de la jurisprudencia que viene interpretándolo en dicho sentido de forma reiterada. En cambio, somos opuestos a la presunción de voluntariedad que puede llevar a una aplicación automática de las normas sancionadoras, por lo que creemos en la conveniencia de su supresión que será beneficiosa no solo para los sujetos que se relacionen con la Hacienda Pública, sino también para la propia Administración Tributaria.

e) Se sostiene que si en la aplicación de los tributos se atribuye a la culpabilidad algún significado, tiene que admitirse la imputabilidad como presupuesto de aquélla, siendo apreciada en el momento de cometerse el ilícito, salvo que concurren causas de inimputabilidad. En materia tributaria predominan los ilícitos dolosos, sin que ello signifique que exista una modalidad de dolo con características propias, pudiendo apreciarse en los demás ilícitos comportamientos culposos aunque sea en grado mínimo. Entre las causas de inculpabilidad que es posible en teoría que

concurran, el error presenta hoy un especial significado como consecuencia del número de disposiciones fiscales y su complejidad.

Dentro de este apartado de conclusiones que ha de ser breve, es necesario hacer una referencia al tema, analizado en su debido lugar, de los problemas especiales que presenta la culpabilidad en relación con los sujetos de los ilícitos tributarios. Dentro del proceso de reforma tributaria es posible constatar diversos supuestos que ofrecen un significado especial desde la culpabilidad; así la transparencia fiscal como solución legal a un tema controvertido que no encaja en los conceptos jurídicos clásicos para el que es necesario indagar una interpretación que deje a salvo el principio de culpabilidad, pero al mismo tiempo ofrezca el resultado perseguido por el legislador; igual ocurre con los supuestos de retención ya que la defraudación atribuida al retenedor, que no ingresa las cantidades retenidas, es expresiva de una voluntad que no coincide exactamente con la de la Ley General Tributaria pero que tiene, en el fondo, puntos de contacto, no habiéndose tipificado como ilícito el incumplimiento de la obligación de retener; otros supuestos de nueva regulación por las peculiaridades que presentan sea el caso de consulta previa a la Administración, la actuación del representante o las personas jurídicas y el posible incumplimiento de normas tributarias.

Para poder apreciar adecuadamente el principio de culpabilidad, se debe proceder a una mayor tipificación de los ilícitos administrativos tributarios según los diversos aspectos que ofrece, o fases que atraviesa, la aplicación de los tributos, y que se detallan en el texto; así, ante la --

generalización dentro de nuestro sistema tributaria de las -
declaraciones con liquidación a cargo de los sujetos pasivos,
se propone efectuar las modificaciones legislativas que sean
precisas con el fin de ponderar adecuadamente su conducta, en
función de la correcta aplicación del principio de culpabili-
dad y su incidencia en la posible comisión de ilícitos tribu-
tarios; asimismo se entiende necesario perfeccionar las nor-
mas relativas a las actuaciones de investigación y comproba-
ción tratando de armonizar la rapidez en el logro de los ob-
jetivos, la utilización máxima de los medios disponibles, y
la independencia de los sujetos pasivos o de los funciona-
rios al servicio de aquéllas.

Por lo que se refiere a las normas relativas a la
graduación de las sanciones cabe apuntar que, si bien son -
susceptibles de mejora y perfeccionamiento, se resienten en
su eficacia por falta de desarrollo normativo y por limita-
ciones en su aplicación derivadas de disposiciones posterio-
res a la Ley General Tributaria. El principio de culpabili-
dad demanda un sistema de graduación de sanciones, que permi-
ta mantener la debida proporción con el ilícito cometido ya
que el régimen vigente ha incidido de forma altamente perju-
dicial, quizás sin proponérselo, en la valoración de la con-
ducta de los sujetos pasivos.

La condonación automática, y en consecuencia, --
obligatoria, reduce la cuantía de las sanciones sin ponderar
debidamente todas las circunstancias concurrentes en el ilí-
cito, por lo que parece oportuno suprimir el régimen vigente
o, caso de considerar conveniente mantenerlo, introducir me-
joras sustanciales en el mismo reduciendo la cuantía de la -
condonación y excluyendo de la misma los ilícitos revelado-
res de una mayor culpabilidad.

Por lo que se refiere a la condonación graciable se ñalemos que parece innecesaria si se valoran adecuadamente - en el ilícito sus elementos subjetivos; en caso contrario, - tendría cierta justificación su utilización.

Del examen efectuado se desprende que la aplica--- ción del principio de culpabilidad en los ilícitos tributa-- rios se ha visto 'influida por opiniones no debidamente con-- trastadas, temores o dudas no superados y, especialmente, -- por el insuficiente desarrollo de sus preceptos reguladores. Por ello, el perfeccionamiento de la normativa vigente, rela-- tiva a la reacción del ordenamiento jurídico frente a posi-- bles violaciones del mismo, es base insustituible para apre-- ciar la culpabilidad.

De cuanto se ha expuesto se deduce la necesidad de realizar en profundidad una revisión del ordenamiento punitivo en materia tributaria. El perfeccionamiento de la Ley General Tributaria, junto con una adecuada tipificación del delito fiscal, se ofrecen como vías necesarias para que pueda= apreciarse el "sentimiento de culpabilidad en los defraudadores". Para ello, además de elaborar correctamente y aplicar= sin discrecionalidad la reforma tributaria, controlar el gasto público y fomentar la participación ciudadana, será conveniente en relación con el principio de culpabilidad: a) profundizar en las razones teóricas que lo justifican; b) deducir las ventajas que con referencia a los sujetos pueden ob= tenerse, informándoles de que la penalización y subjetivización de los ilícitos les ampara; c) aplicar correctamente - las normas vigentes, aprovechando todo lo que de positivo - contienen o proceder a su reforma en el sentido indicado, - y d) rectificar y superar toda actuación, ya sea administra=

tiva o de los sujetos pasivos, que se oponga a la aplicación de las normas tributarias.

APENDICE BIBLIOGRAFICO

ABELLA POBLET, Enrique. "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Publicaciones Abella (1980).

AGULLO AGUERO, Antonia. "La Renta de Aduanas: configuración técnico-jurídica y aspectos penales". Instituto de Estudios Fiscales (1.978).

ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, César. "Infracciones y sanciones tributarias". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 54 (1.964).

- "La evasión legal impositiva: Concepto y problemas", Memoria asociación española de Derecho Financiero (1.970).
- Prólogo al libro de A. Martínez Lafuente. "Manual del Impuesto de Transmisiones". Escuela de Inspección Financiera y Tributaria (1.977).
- Prólogo al libro de Julio Banacloche "Manual del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas". Escuela de Inspección Financiera y Tributaria (1.977).
- Presentación del Núm. 25 de Crónica Tributaria. (1.978).
- Presentación del Núm. 29 de Crónica Tributaria (1.979).
- Prólogo al libro "La Hacienda Pública en la Constitución Española". Varios autores. Instituto de Estudios Fiscales (1.979).
- "Derecho financiero y Tributario". Instituto de Estudios Fiscales (1.979).
- "La Inspección General de Hacienda y la contrainspección tributaria". Estudios conmemorativos de la Inspección General de la Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales (1.981),
- "Sistema tributario español y comparado". Ediciones I.C.E. (1.981).

ALONSO COLOMER, Francisco. "El poder de la Administración sancionadora: Hacia una limitación". Documentación administrativa, núm. 141 (1.971).

ALVAREZ GONZALEZ, Manuel. "Responsabilidad de la empresa re-
tentora del I.R.P.F. correspondiente a los rendimientos del trabajo". Crónica Tributaria. Núm. 29 (1.979).

ALVAREZ ROMERO, Ignacio. "El contrato de transporte y el de servicios ante el I.G.T.E.". Crónica Tributaria. núm.29 (1.979).

ALVIRA MARTIN, Francisco y GARCIA LOPEZ, José. "Los españoles opinan sobre la reforma fiscal". Crónica Tributaria, núm.16. (1.976).

- "Los españoles después de la reforma fiscal. Hacienda Pública Española, nº 78 (1.981).

AMOROS RICA, Narciso. "La elusión y la evasión tributaria". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. núm.59 (1.965).

- "Ley General Tributaria". Editorial de Derecho Financiero (1.967).

ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA, José Luis. "El delito fiscal". Crónica Tributaria, núm.25 (1.978).

- "Los tributos periódicos y no periódicos en el delito fiscal", Crónica Tributaria, núm.38 (1.981)

BAJO FERNANDEZ, Miguel. "Derecho penal económico". Editorial Civitas. (1.978).

- "Los delitos contra el orden socio-económico en el Proyecto de Código penal". Revista de la Facultad de Derecho de Madrid, nº 3 (1.980)
- "Límites del secreto bancario". Papeles de Economía Española, núm.4 (1.980).
- "De nuevo sobre la responsabilidad criminal de las personas jurídicas", Anuario de Derecho penal, tomo XXXIV, mayo-diciembre (1.981).

BANACLOCHE PEREZ, Julio. "La buena fe tributaria". Estudio preliminar al Curso de Derecho Tributario, de G.A.Micheli. Editorial Derecho Financiero (1.975).

- "Medidas sancionadoras del Real Decreto Ley 18/1.976, de 8 de octubre". Crónica Tributaria, nº 18 (1.976).
- "La represión del fraude fiscal". Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm.9(1.976).
- "Impuesto sobre el Patrimonio". Civitas Revista Española de Derecho Financiero 15/16 (1.977).
- "Manual del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas". Escuela de Inspección Financiera y Tributaria - (1.977).
- "Los sujetos pasivos y sus obligaciones en el Impuesto - sobre la Renta de las Personas Físicas". Civitas Revista Española de Derecho Financiero 17/18 (1.978).
- "Derecho Tributario sancionador. Tema 3º Centro de Estudios Tributarios (1.979).
- "La renta irregular: Incrementos y disminuciones Patrimoniales". Revista de Derecho Financiero de Hacienda Pública nº 142 (1979).
- "El sujeto pasivo en el nuevo Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas". Crónica Tributaria, núm.- 26 (1979).
- "Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas", Colección Legislación tributaria, Ministerio de Hacienda, - Madrid(1981).

BARBERO SANTOS, Marino. "¿Responsabilidad penal de las personas jurídicas?". Revista de Derecho mercantil. núm.64

- "Los delitos contra el orden socio-económico en el Proyecto de Código Penal". Texto fotocopiado (1.980).

BARRERA DE IRIMO, Antonio. "La responsabilidad de las personas jurídicas y de sus órganos por los ilícitos tributarios". Memoria asociación Española de Derecho Financiero, (1.967). Tomo II.

BASSOLS COMA, Martin. "El control de la legalidad urbanística en la nueva Ley del suelo". Revista Española de Derecho Administrativo, núm. 6.(1.975).

BAS Y RIVAS, Federico. "Derechos reales". Editorial de Derecho Financiero (1.959).

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. "Aspectos procedimentales - del delito fiscal". Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 15/16 (1.977).

BELLO LANDROVE, F. "El Derecho Penal y el Derecho Administrativo sancionador en España". Santiago de Compostela - (1.977).

BENAVENT, Emilio. Prólogo al libro "¿Defraudar o pagar Impuestos?". Editorial Euramerica (1.960).

BENZO MESTRE, Fernando. "Esbozo de bases para una ley penal-fiscal española". X Semana Estudios de Derecho Financiero. (1.962).

- "Circunstancias modificativas de la responsabilidad. X - Semana de Estudios de Derecho Financiero (1.962).

BOTELLA GARCIA, Antonio. "La capacidad en el orden tributario". Estudios de Derecho Tributari. Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales (1.979).

BREÑA CRUZ, Fernando. "Infracciones y sanciones tributarias" Crónica Tributaria nº 28(1.978).

- "Infracciones y sanciones tributarias". Crónica Tributaria, núm.36 (1.981).

CAMARA ALVAREZ, Manuel de la. "Estudios sobre la representación legal en derecho mercantil". Estudios Jurídicos en Homenaje al profesor F.de Castro. Editorial Tecnos (1.976)

CARDYN, CH. y DELEPIERRE, J. "¿Defraudar o pagar impuestos? Editorial Euramerica (1.960).

CARNELUTTI, Francesco. "Teoría del delito". Editorial Revista de Derecho Privado (1.952).

017.
CARO CEBRIAN, Anibal. "Comentarios en torno a la transparencia fiscal". Crónica Tributaria, núm.29 (1.979).

CASADO HERRERO, Daniel. "El delito fiscal. Breve análisis - jurídico penal". Hacienda Pública Española, núm.54 (1978)

- "El delito fiscal en el Proyecto de Nuevo Código Penal". Crónica Tributaria núm.32 (1.980).

CASES, Antonio. "El ilícito tributario y delitos conexos: su estructura y tratamiento". Memoria Asociación Española - de Derecho Financiero. Vol.II (1.972).

CASTEDO ALVAREZ, Fernando. "El recurso de amparo constitucional , El Tribunal Constitucional". Instituto de Estudios Fiscales (1.981).

CASTILLO ALVAREZ-CEDRON, Salvador del. "Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva". - Revista de Administración Pública, núm.62 (1.970).

CASTRO, Federico de. "Derecho civil de España". Tomo I, Instituto de Estudios Políticos (1.955).

CAZORLA PRIETO, Luis María. "Infracciones, sanciones y su condonación en los impuestos regulados por el Texto Refundido de 6 de abril de 1.967". Vol.II, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Instituto de Estudios Fiscales, - (1.977).

- "El secreto bancario". Instituto de Estudios Fiscales -- (1.978).

CEREZO MIR, José. "Límites entre el derecho penal y el derecho administrativo". Anuario de Derecho penal y Ciencias Penales (1.975).

- "Culpabilidad y pena". Anuario de Derecho penal, tomo -- XXXIII (1.980).

CERVERA GONZALEZ, Julián. "Las sociedades transparentes". - Crónica Tributaria, núm.31 (1979).

COBOS DEL ROSAL, Manuel. "Derecho penal y derecho tributario". Separata de la Revista del Foro Canario (1.963).

COLMENAR VALDES, Salvador. "Exenciones, residencias y domicilio en el Impuesto sobre Sociedades". XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (1.980).

COMISION REDACTORA DE ANTEPROYECTO DE LEY GENERAL TRIBUTARIA.

"Actas de las sesiones del 14 de julio de 1961 a 31 de mayo de 1.963". Instituto de Estudios Fiscales (1.979).

CORDOBA RODA, Juan. "Culpabilidad y pena". Editorial Bosch. (1.977).

- "El delito fiscal". Civitas Revista Española de Derecho Financiero". núm.15/16 (1.977).

CORDOBA RODA, Juan; RODRIGUEZ MOURULLO, Gonzalo y CASABO RUIZ. "Comentarios al Código Penal", Tomo I, Editorial Ariel (1.972).

CORTES DOMINGUEZ, Matías. "Ordenamiento tributario español". Editorial Tecnos (1.968).

CREMADES, Juan Antonio. "La lucha contra la defraudación fiscal". Revista de Derecho Financiero, núm.153 (1.981).

CROS GARRIDO, José. "Infracciones tributarias y delito fiscal: algunas consideraciones", Crónica Tributaria núm.37 (1.981).

CUBILLO VALVERDE, Carlos. "La planificación contable como apoyo del sistema tributario". Hacienda Pública Española, núm.56 (1.979).

CUELLO CALON, Eugenio. "Derecho penal". Editorial Bosch. Parte general, 15ª ed. (1.968).

DIAZ PALOS, Fernando. "Culpabilidad jurídico penal". Nueva Enciclopedia Jurídica. Editorial Francisco Seix (1.954).

- "Dolo penal". Nueva Enciclopedia Jurídica. Editorial Francisco Seix (1.954).

DUS, Angelo. "Teoría generale dell'illecito fiscale", (1.957).

ELIZALDE AYMERICH, Pedro de. "Repercusión tributaria y función arbitral de la Administración". Hacienda Pública - Española, núm. 63 (1.980).

FERNANDEZ ALBOR, Agustin. "Estudios sobre criminalidad económica". Editorial Bosch (1.978).

FERNANDEZ CUEVAS, Antonio. "Delitos conexos con las infracciones tributarias". Memoria Asociación Española de Derecho Financiero. Vol.II (1.972).

- "El delito fiscal". XX Semana de Estudios de Derecho Financiero (1.973).
- "Notas sobre el carácter objetivo o subjetivo de la infracción Tributaria. Crónica Tributaria, núm.14 (1.975).
- "El delito fiscal en la Ley 50/1.977". En Medidas Urgentes de Reforma fiscal. Instituto de Estudios Fiscales - (1.977).
- "Las infracciones tributarias". Compendio de Derecho tributario español". Varios autores. Escuela de Inspección - Financiera (1.979).
- "Nota breve sobre el llamado secreto bancario y el derecho a la intimidad". Crónica Tributaria, núm.34 (1.980).

FERNANDEZ LOPEZ, Eduardo. "La condonación automática de sanciones tributarias". Crónica Tributaria nº 9(1.974).

- " Infracciones y sanciones en el Impuesto sobre la Renta". Crónica Tributaria, núm.38 (1.980).

FERNANDEZ MONTES, Marcial. "Imputabilidad, culpabilidad y causas de justificación". X Semana Estudios de Derecho Financiero. (1.962).

FERNANDEZ ORDOÑEZ, Francisco. Epilogo para españoles, al libro de Cardyn, Ch. y Delapierre, J. "¿Defraudar o pagar impuestos". Editorial Euroamerica (1.960).

- "La Reforma fiscal". Libro de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Instituto de Estudios Fiscales, Vol.I (1.977).

FERREIRO LAPATZA, José Juan. "Curso de Derecho financiero - español". Instituto de Estudios Fiscales. (1975 y 1.980).

- "Funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos". Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm 11 - (1.976).
- "La figura del sustituto en las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades". Crónica Tributaria, núm. 28 (1.979).

FONROUGE, Giulianni. "Derecho Financiero. Editorial Depalma. Vol.II (1.970).

FRAILE SANTOS, José Luis. "Comentarios en torno al sistema de transparencia fiscal". Crónica Tributaria, núm.30 -- (1.979).

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. "El problema jurídico de las sanciones administrativas". Revista Española de Derecho Administrativo.Civitas, núm.10 (1.976).

- "La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionatoria de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional". Revista Española de Derecho Administrativo.Civitas, núm.29, abril-junio (1981)

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás Ramón. "Curso de Derecho Administrativo. Editorial Civitas. Vol. I --- (1.980) y Vol.II (1.981).

GARCIA LOPEZ, José. "Crítica popular al sistema tributario español". Hacienda Pública Española, núm.34 (1.975).

GARCIA MARGALLO RIAZA, Manuel. "El delito fiscal en las Memorias de la Fiscalía del Tribunal Supremo. Crónica Tributaria, núm.19 (1.976).

GARCIA MARTIN, José Aurelio. "El Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas". Características básicas. Libro Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, - Instituto de Estudios Fiscales (1.977).

GARCIA RADA, Domingo. "El delito tributario" (1.975).

GARCIA ROMEU, José Enrique. "Aspectos penales de la infracción tributaria". Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero. Tomo II (1.972).

GARCIA-TORRALBA PEREZ, Enrique. "El elemento intelectual de la infracción tributaria". Crónica Tributaria, núm. 25 (1978).

GARRIDO FALLA, Fernando. "Los medios de policía y la teoría de las sanciones administrativa". Revista de Administración Pública, núm. 28 (1.959).

- "Tratado de derecho administrativo". Parte general. Vol. II. (1.960).

GIANNINI, A.D. "Instituciones de Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero (1.957).

GIMENEZ REYNA, Enrique. "Obligaciones formales, infracciones y sanciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 157/I. (1.982).

GIULIANI, Giuseppe. "Manuale di Diritto Repressivo Tributario". Giuffrè (1.966).

GODED MIRANDA, Manuel. "Reflexiones sobre los delitos monetarios y su nueva normativa". Hacienda Pública Española, núm. 61 (1.979).

GOMEZ DEGANO, José Luis. "El delito fiscal". Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Instituto de Estudios Fiscales. - Vol. I (1.977).

GONZALEZ GARCIA, Eusebio. "El delito fiscal en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 135.

GONZALEZ MARIÑAS, Pablo. "Derecho penal y derecho disciplinario". Documentación administrativa, núm. 155 (1.973).

GONZALES NAVARRO, Francisco. "Naturaleza y calificación de la infracción tributaria". X Semana de Estudios de Derecho Financiero. (1.962).

GOTA LOSADA, Alfonso. "Tratado del Impuesto sobre la Renta". Editorial Derecho Financiero, Tomo V (1.973).

GONZALEZ PEREZ, Jesús. "Independencia de la potestad sancionadora de la Jurisdicción Penal". Revista Administración Pública, núm. 47 (1.9

- "Derecho procesal constitucional". Editorial Civitas --- (1.980).

HERNANDEZ GIL, Antonio. "Reflexiones sobre una concepción ética y unitaria de la buena fe". Discurso leído en la Sesión inaugural de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación (1.979).

HERRERO MADARIAGA, Juan. "Las garantías personales del crédito tributario". Tesis doctrinal (1.979).

HERRERO TEJEDOR, Fernando. "En torno al delito fiscal: Condicionamientos jurídicos a su implantación". Libro problemas tributarios actuales. Sesiones de Estudio Mutualidad del Cuerpo de Inspectores de los Tributos. Instituto de Estudios Fiscales (1.973).

ILLANES, Luis. "Un sistema de infracciones y sanciones tributarias". XI Conferencia técnica del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (1.974).

JIMENEZ DE ASUA, Luis. "Tratado del Derecho Penal". Editorial Losada. Tomo V. (1.963).

JUAN XXIII. "Mater et Magistra". Cinco grandes mensajes. Editorial Católica (1.969).

LAMOCA PEREZ, Carlos. "El retenedor como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta". Crónica Tributaria, núm.35 -- (1.981).

LANDROVE DIAZ, Gerardo. "Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español". Anuario de Derecho penal ---- (1.971).

LEGAZ LACAMBRA, Luis. "Filosofía del Derecho". Editorial Bosch (1.961).

LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto. "Introducción al estudio de la representación en el Derecho Tributario". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm.115 (1.975)

LOMELI CEREZO, Margarita. "El poder sancionador de la Administración Pública en materia fiscal". Editorial Continental (1.961).

LOPEZ BERENGUER, José. "La infracción tributaria, concepto, naturaleza, clases y consecuencias". IX Semana de Derecho Financiero (1.961).

- "Las infracciones tributarias". Temas de derecho financiero Español. Inspección General del Ministerio de Hacienda (1.963).
- "Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas". Editorial Deusto (1.968).

LOPEZ VILLEGAS, Pablo. "Las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el delito de apropiación indebida", Crónica Tributaria, núm.35 (1.981).

LUNA Antonio de. "La doctrina de las leyes meramente penales y la evasión fiscal". IX Semana de Estudios de Derecho Financiero (1.961).

MALINVERNI, Alessandro. "Principi di diritto penale tributario". Cedam (1.962).

MANTERO SAENZ, Alfonso. "La consulta vinculante". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm.122 (1976).

- "Rectificación de liquidaciones, graduación de sanciones e intereses de demora". Crónica Tributaria, núm.21 (1.977).
- "Procedimiento de la Inspección Tributaria". Escuela de Inspección Financiera y Tributaria (1.979).
- "Ley General Tributaria, reseña jurisprudencial". Crónica Tributaria, núm. 34 y 35 (1.980 y 1.981).

MARIN ARIAS, Manuel. "Notas sobre el delito fiscal". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm.116-117 (1.975).

MARTINEZ GONZALEZ, Carlos. "El ilícito tributario del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria o de sus órganos". Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero. Tomo III (1.967).

MARTINEZ LAFUENTE, Antonio. "Manual del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", - Escuela de Inspección Financiera y Tributaria (1.977).

- "El Impuesto sobre el Petróleo y sus derivados y similares". Hacienda Pública Española, núm. 61 (1.979).
- "La condonación automática de sanciones tributarias". - Instituto de Estudios Fiscales, tesis doctoral (1.980).
- "La nueva legalidad en la vía económico-administrativa". Crónica Tributaria, núm.36 (1.981).

MARTINEZ PEREZ, Carlos. "El delito fiscal". Editorial Montecorvo, (1.982).

MAURETA, José María. "Aportación al estudio del delito tributario". X Semana de Estudios de Derecho Financiero. --- (1.962).

MENENDEZ, José. "Contradicciones y paradojas del Impuesto sobre la Renta". Edersa (1.980).

MIGUEL GARCILOPEZ, Adolfo de. "Relativismo penal", Discurso de ingreso en la Academia de Jurisprudencia (1.978).

MONACELLI, Gualterio. "Derecho penal fiscal.. Regimen de los Impuestos internos Bahía Blanca". Casa Muñiz, Adelinno Gutierrez y Cia. (1.943)

MONTORO PUERTO, Miguel. "La infracción administrativa". Editorial Nauta (1.965).

NAVAS VAZQUEZ, Rafael. "Defraudación, reincidencia y condonación de sanciones". Crónica Tributaria, núm.27 (1978).

O.C.D.E. COMITES DES AFFAIRES FISCALES. "Fraude et evasión=fiscales"(1.980).

OLIVARES ZARZOSA, José Ignacio. "Las infracciones contables - en la Ley General Tributaria" Estudio de Derecho Tributario. Instituto de Estudios Fiscales. Vol.II (1.979).

ONECA, Anton. "Derecho penal". Tomo I (1.949).

PARADA VAZQUEZ, J. Ramón. "El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal". Revista de Administración Pública, núm.67 (1.965).

PENSO, Girolonno. "Diritto Penale Finanziario". Editorial Bizarri (1.970).

PEREZAGUA CLAMAGIRAND, Luis. "La prueba en el derecho tributario". Instituto de Estudios Fiscales (1.975).

PEREZ DE AYALA, José Luis. "Regularización voluntaria de la situación fiscal". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm.135 (1.978).

PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ, Eusebio. "Curso de Derecho Tributario", Edersa (1.975).

PEREZ LUQUE, Mario. "Deberes tributarios y moral". Edersa -- (1.980).

PEREZ ROYO, Fernando. Memoria sobre el concepto, método y fuentes del Derecho Financiero". Concurso-oposición a profesor agregado (1.971).

- "Infracciones y sanciones tributarias". Instituto de Estudios Fiscales (1.972).
- "La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal". Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Instituto de Estudios Fiscales, Volumen I (1.977).

PONT MESTRES, Magin. "El problema de la resistencia fiscal". Editorial Bosch (1.972).

POZO LOPEZ, Joaquín del. "Ideas para una reforma del régimen sancionador tributario". XXV Semana de Estudios de Derecho Financiero (1.977).

- "Nueva etapa en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: entrada en vigor de la autoliquidación", Crónica Tributaria, núm.39 (1.982).

POZO, Joaquín del y ARNAU, Francisco. "Anotaciones sobre el delito fiscal". Libro Medidas Urgentes de reforma fiscal. Instituto de Estudios Fiscales (1.977).

PUIG PEÑA, Federico. "Derecho Penal". Tomo I. Editorial Re--
vista de Derecho Privado (1.955).

QUINTANO RIPOLLES, Antonio. "Culpa penal", Nueva enciclope--
dia Seix (1.954).

- "Naturaleza y calificación de la infracción tributaria".
X Semana de Estudios de Derecho Financiero (1.962).
- "Comentarios al Código Penal". Editorial Revista de De--
recho Privado. (1.966).
- "Tratado de la parte especial de derecho penal". Tomo III.
Editorial Revista de Derecho privado (1.978).

RAMALLO, Juan. "La unidad familiar como sujeto en el ordena--
miento tributario español". Civitas Revista Española de
Derecho Financiero, núm.29 (1.981).

RECIO ADRADOS, José Guillermo. "Transparencia fiscal". Re--
vista Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 147 --
(1.980).

RECUERO ASTRAY, José Ramón. "Las consultas a la administra--
ción en materia tributaria". Crónica Tributaria núm.18.º
(1.976).

RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro. "Introducción al Estudio del Dere--
cho Financiero". Instituto Estudios Fiscales (1.976).

RODRIGUEZ DEVESA, José María. "Derecho penal español". Parte--
general (1.981).

- "El terrorismo fiscal". Anuario de Derecho penal. Tomo -
XXXIV, (1.981).

RODRIGUEZ MIRANDA, Santiago y SEMPERE, F. "Régimen fiscal -
de los incrementos y disminuciones de Patrimonio". Edicio--
nes del Foro (1.980).

RODRIGUEZ MOURULLO, Gonzalo. "La presunción legal de voluntariedad". Anuario Derecho Penal (1.965).

- "Infracción tributaria y delitos conexos en el derecho penal español". Memoria Asociación española de Derecho Financiero. Vol.II (1.972).
- "Comentarios al Código penal", en colaboración con Juan Córdoba Roda, Editorial Ariel (1.972).
- "Presente y futuro del delito fiscal". Editorial Civitas (1.974).
- "El nuevo delito fiscal". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 15/16 (1.977).
- "Los delitos económicos en el proyecto de Código penal". Anuario de Derecho penal, tomo XXXIV (1.981).

ROSAL, Juan del. "Derecho penal español" (1.960).

- "Tratado de Derecho penal español" (1.969 y 1.972).
- "Ideas sobre la aplicación de los principios de Derecho penal a la infracción tributaria". X Semana de estudios de Derecho Financiero y Anuario de Derecho Penal (1963).
- "Derecho penal español de sociedades anónimas". Vol.I. - Instituto de Criminología (1.971).

RUIZ VADILLO, Enrique. "La persona jurídica y el Derecho penal". Anuario de Derecho penal, Tomo XXXIV (1.981).

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Nota sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria". IX Semana de Estudios de Derecho Financiero (1.961).

- "La responsabilidad de las personas jurídicas y de sus órganos por los ilícitos tributarios". Hacienda y Derecho. Tomo V (1.967).
- "En torno al concepto y contenido del Derecho penal tributario". Anuario Derecho penal (1.968).

- Prólogo a la obra "El problema de la resistencia fiscal" de M. Pont Mestres. Editorial Bosch (1.972) reproducido - en Hacienda y Derecho tomo VI (1.973).
- "Principios de Derecho penal tributario". Hacienda y Derecho tomo VI (1.973).
- "Sistema de derecho financiero". I. Facultad de Derecho - (1.977).
- "Lecciones de Derecho Financiero". Facultad de Derecho.- Universidad Complutense (1.979).

SAINZ MORENO, Fernando. "La buena fe en las relaciones de - la Administración con los administrados", Revista de Administración Pública, núm. 89 (1.979).

SANCHEZ PINILLA, Federico. "Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Instituto de Empresa (1.982).

SANCHEZ SERRANO, Luis. "La declaración tributaria". Instituto de Estudios Fiscales (1.977).

SECHI, Luigi. "Diritto Penale e Processuale Finanziario". - Editorial Giuffré (1.966).

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO (de la Universidad de Madrid) dirigido por Fernando Sainz de Bujanda "Notas de - Derecho Financiero" Tomo I, Volúmen 3 (1.976).

SERNA MASIA, José. "Los criterios para la graduación de las sanciones tributarias". Estudios de Derecho Tributario.- Instituto de Estudios Fiscales (1.979).

SERRANO GOMEZ, Alfonso. "Fraude Tributario (Delito fiscal)" Editorial Derecho Financiero (1.977).

SEVILLA SEGURA, José. "El Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas". Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Instituto de Estudios Fiscales (1.977).

SOLCHAGA LOITEGUI, Jesús. "La transmisibilidad mortis causa de las sanciones tributarias pecuniarias". Crónica Tributaria, núm. 7 (1.973).

- "Informe sobre el régimen de infracciones y sanciones tributarias". Texto fotocopiado (1.975).

SOLER ROCH, María Teresa. "Transmisión mortis causa de sanciones en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas". Crónica Tributaria, núm. 7 (1.973).

- "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 25 (1.980).

STAMPA BRAUN, José María. "La reforma del Derecho penal económico español". Instituto de Estudios Económicos (1980).

TARANTINO, Jacinto. "El delito tributario". Fidentar (1.976).

URIARTE ZULUETA, Manuel María de. "Infracciones y sanciones tributarias". VI Curso de ampliación de estudios y perfeccionamiento de funcionarios. Texto fotocopiado (1.968).

- "Los sujetos pasivos en el procedimiento recaudatorio". Conferencias sobre recaudación. Ministerio de Hacienda (1.970).

TIXIER, Gilbert y ROBERT, Jean-Marie. "Droit penal fiscal". Editorial Dalloz (1.980).

TORNOS MAS, Joaquín. "Infracciones y sanción administrativa: el tema de su proporcionalidad en la jurisprudencia contencioso-administrativa". Revista Española de Derecho Administrativo, núm. 7 (1.975).

VELASCO ALONSO, Angel. "Las infracciones tributarias". Texto fotocopiado (1.964). Informe que figura en el legajo 2.485 del Archivo Central del Ministerio de Hacienda.

- "La elusión fiscal en la Ley de Medidas Urgentes". Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, Volumen I. Instituto de Estudios Fiscales (1.977).

VILLANUEVA SEGURA, Salvador. "Apropiación indebida de cuotas impositivas retenidas o repercutidas". Hacienda Pública Española, núm. 63 (1.980).

YUSTE GRIJALBA, José Luis. "Crónica de las I Jornadas de estudios financieros y fiscales". Memoria Asociación Española de Derecho Financiero (1.966).

- "Crónica Financiera". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 68 (1.967).

ZORNOZA PEREZ, Juan José. "La declaración tributaria complementaria". Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 26 (1.980).

ZURDO RUIZ-AYUCAR, Juan. "El régimen de transparencia fiscal". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 142 (1.979).

I N D I C E G E N E R A L

Introducción

PRIMERA PARTE

Capítulo I.- Teoría general del delito y de la culpabilidad.

1. Concepto del delito.	5
2. Caracteres del delito.	15
3. Teoría de la culpabilidad.	18
3.1. Terminología.	18
3.2. La imputabilidad.	20
3.3. Concepto y formas de la culpabilidad.	23
3.4. El dolo.	30
3.5. La culpa.	34

Capítulo II.- Las infracciones y sanciones en el Derecho Administrativo.

1. Situación actual.	51
2. Potestad sancionadora de la Administración.	55
3. La infracción administrativa y la teoría de la culpabilidad.	65

SEGUNDA PARTE

Capítulo III.- El ordenamiento de la actividad punitiva del Estado en la esfera tributaria.

1. Normas punitivas tributarias: su justificación.	99
2. Terminología y colocación sistemática.	110
3. Notas caracterizadoras y principios aplicables.	120
4. Presente y futuro.	126

Capítulo IV.- El ilícito tributario.

1. Terminología y concepto.	145
2. Manifestaciones del ilícito tributario.	153
3. Naturaleza.	162

Capítulo V.- La culpabilidad como elemento constitutivo del ilícito tributario.

1. Los elementos constitutivos del ilícito tributario.	187
1.1. Planteamiento.	187
1.2. Acción.	191
1.3. Tipicidad.	194
1.4. Antijuridicidad.	198
1.5. Punibilidad.	203

2. Ideas introductorias a la culpabilidad en los ilícitos tributarios. 209
3. Consideraciones teóricas sobre la culpabilidad en los ilícitos tributarios. 216

Capítulo VI.- Culpabilidad e ilícito tributario en el derecho positivo y en la jurisprudencia.

1. La culpabilidad en el derecho positivo. 252
2. Jurisprudencia relativa a la culpabilidad en los ilícitos tributarios. 283
- Apéndice. 298

Capítulo VII.- Presupuesto y formas de la culpabilidad en los ilícitos tributarios.

1. Ideas generales. 316
2. La imputabilidad y los ilícitos tributarios. 317
3. Formas de culpabilidad. 326
4. Las causas de inculpabilidad en los ilícitos tributarios. 342

Capítulo VIII.- Problemas que presenta la culpabilidad en relación con los sujetos de los ilícitos tributarios.

1. Ideas introductorias. 373

	<u>Pág.</u>
2. Cuestiones generales.	375
3. Supuestos concretos en las normas emanadas de la reforma tributaria.	380
3.1. Planteamiento.	380
3.2. Regularización voluntaria y de lito fiscal.	381
3.3. Supuestos regulados en la nor-- mativa de los Impuestos sobre - la Renta y sobre Sociedades.	388
a). Idea general.	388
b). Sociedades transparentes.	391
c). Sujetos obligados a retener.	398
d). Sucesores y unidad familiar.	405
3.4. Supuestos regulados en otras nor mas de la reforma tributaria.	413
4. Otros supuestos de interés.	424
4.1. Planteamiento.	424
4.2. Entidades públicas.	425
4.3. Consulta previa a la Administra ción.	428
4.4. Los representantes.	433
4.5. Personas Jurídicas.	437
- Apéndice.	446

Capítulo IX.- Problemas que presenta la culpabilidad en la aplicación de los tributos

1. Ideas generales.	474
2. Actuaciones previas o complementarias en la aplicación de los tributos.	477
3. La declaración tributaria y la autoliquidación.	486
4. Las actuaciones de investigación y comprobación.	495
5. La prueba.	502
6. Jurisprudencia.	511
- Apéndice.	516

Capítulo X.- La culpabilidad y las consecuencias jurídicas de los ilícitos tributarios.

1. Planteamiento.	535
2. Sanciones y penas.	541
3. Condonación de sanciones.	554
4. Breve referencia a otras consecuencias jurídicas.	562
5. Previsiones ante el fraude y reforma fiscal.	570
- Apéndice	583

CONCLUSIONES.	603
---------------	-----

APENDICE BIBLIOGRAFICO.	612
-------------------------	-----